

Die gewerbliche Lohnsummensteuer im Rahmen des EWG - Steuerharmonisierungsprogramms und ihre Problematik nach geltendem deutschen Recht

INAUGURAL - DISSERTATION
zur
Erlangung der juristischen Doktorwürde
der
Rechts- und Staatswissenschaftlichen
Fakultät der Philipps-Universität
zu Marburg

vorgelegt von
Ulrich König
Gerichtsreferendar aus Coburg
Marburg
1968

Druck von
Druckerei Walter Bönecke, Clausthal-Zellerfeld

Die gemeinfreie Lösenungsverordnung im Rahmen des
EU-Beihilfenkontrollierungsprogramms und ihre
Relevanz nach geltendem deutschem Recht



Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Die gewerbliche Lohnsummensteuer im Rahmen des
EWG - Steuerharmonisierungsprogramms und ihre
Problematik nach geltendem deutschen Recht**

INAUGURAL - DISSERTATION

zur

Erlangung der juristischen Doktorwürde

der

Rechts- und Staatswissenschaftlichen

Fakultät der Philipps-Universität

zu Marburg



vorgelegt von

Ulrich König

Gerichtsreferendar aus Coburg

Marburg

1968

Druck von

Druckerei Walter Bönecke, Clausthal-Zellerfeld

Als Dissertation von der Rechts- und Staats-
wissenschaftlichen Fakultät

angenommen am: 21. Oktober 1968

Berichterstatter: Professor Dr. Görg

Mitberichterstatter: Professor Dr. Sting

Tag der mündlichen Prüfung: 19. Dezember 1968



Meinem Vater +

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	I
Schrifttumsverzeichnis	IV
Gliederung	XV
Die gewerbliche Lohnsummensteuer im Rahmen des EWG-Steuerharmonisierungs- programms und ihre Problematik nach geltendem deutschen Recht	1 - 129

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aaO	- am angeführten Ort
Abs.	- Absatz
Anm.	- Anmerkung
Art.	- Artikel
AO	- Abgabenordnung
B	- Der Betrieb, Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht
BAnz	- Bundesanzeiger
BB	- Der Betriebsberater
Bd.	- Band
BFH	- Bundesfinanzhof
BGBI.	- Bundesgesetzblatt
BStBl.	- Bundessteuerblatt
BVerfG	- Bundesverfassungsgericht
BVerwG	- Bundesverwaltungsgericht
BVerfG E	- Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes
BVerwG E	- Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes
ders.	- derselbe
DGemStZ	- Deutsche Gemeindesteuerzeitung
d.h.	- das heißt
DÖV	- Die Öffentliche Verwaltung
DStBl	- Deutsches Steuerblatt
DStR	- Deutsches Steuerrecht, Zeitschrift für Praxis und Wissenschaft des gesamten Steuerrechts

EWG	- Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
ESTG	- Einkommensteuergesetz
FAZ	- Frankfurter Allgemeine Zeitung
ffrs	- Neue französische Francs
FGO	- Finanzgerichtsordnung
FR	- Finanzrundschau, Deutsches Steuerblatt
GewSt	- Gewerbesteuer
GewStÄndG	- Gewerbesteuer-Änderungsgesetz
GewStG	- Gewerbesteuergesetz
GewStR	- Gewerbesteuerrichtlinien
GG	- Grundgesetz
GrundSt	- Grundsteuer
GVB1	- Gesetz- und Verordnungsblatt
Hdb	- Handbuch
HdbdFw	- Handbuch der Finanzwissenschaften
HFR	- Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
Kap.	- Kapitel
KStZ	- Kommunale Steuerzeitung
Lsst	- Lohnsummensteuer
lfirs.	- luxemburgische Francs
NJW	- Neue Juristische Wochenschrift
NRW	- Nordrhein-Westfalen
OFD	- Oberfinanzdirektion
OVG	- Obergerverwaltungsgericht

Rdnr.	- Randnummer
RPH	- Reichsfinanzhof
RStBl	- Reichssteuerblatt
s.o.	- siehe oben
Sp.	- Spalte
StAnpG	- Steueranpassungsgesetz
StRK	- Steuerrechtsprechung in Kartei- form, Höchststrichterliche Ent- scheidungen in Steuersachen
StRK-Anm.	- Anhang: StRK-Anmerkungen
StuW	- Steuer und Wirtschaft
Tz.	- Teilziffer
vgl.	- vergleiche
VG	- Verwaltungsgericht
v.H.	- vom Hundert
VO	- Verordnung
Vorbem.	- Vorbemerkung
VwGO	- Verwaltungsgerichtsordnung
Ziff.	- Ziffer
z.B.	- zum Beispiel

SCHRIFTTUMSVERZEICHNIS

- Adamovich-Spanner - Handbuch des österreichischen Verfassungsrechts, 5. Auflage, Wien 1957
- Albers, W. - Steuer- und Finanzprobleme in einem Gemeinsamen Markt, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Auflage, IV. Band, 1965, S. 349 ff.
- Andel, N. - Zur Diskussion "Ursprungs"- versus "Bestimmungslandprinzip", in: Finanzarchiv, Neue Folge, Band 24, S. 115 ff.
- ders. - Zur Harmonisierung öffentlicher Ausgaben in einem Gemeinsamen Markt, in: Finanzarchiv, Neue Folge, Band 24, S. 1 ff.
- Andreae, C-A. - Abschaffung der Lohnsummensteuer? in: Finanzarchiv, Neue Folge, Band 18, S. 447 ff.
- Aust, K. - Die preußische Gewerbesteuer, zur Reform des Gewerbesteuergesetzes von 1891, Berlin 1923
- Barrère, A. - Der Einfluß des wirtschaftlichen Wachstums der Mitgliedstaaten auf die Probleme der Steuerharmonisierung, Anlage E zum Bericht des Steuer- und Finanzausschusses der Kommission der Europ. Wirtschaftsgemeinschaft, 1962
- Baudhuin, F. - Précis des Finances Publiques, 3me Edition, Bruxelles, 1958

- Berkenhoff - Lohnsummensteuer - pro und contra,
in: Der Gemeindehaushalt 1957, S.121 ff.
- Bickel, W. - Die Belastung des Gewerbebetriebes
durch die Lohnsummensteuer, Köln 1965
- ders. - Ertragsteuern, in: Handbuch der
Finanzwissenschaft, 2. Band, 2. Auf-
lage, Tübingen 1956
- Bohmann, H. - Zur Verfassungsmäßigkeit der Lohn-
summensteuer, in: Der Städtetag 1963
S. 174 ff.
- Blümich-Boyens-
Steinbring-Klein - Gewerbesteuer-gesetz, 7. Auflage,
Berlin 1961
- Bundesministerium
der Finanzen - Finanzbericht 1965, Bonn
- dass. - Organische Steuerreform, Bericht des
Wissenschaftlichen Beirates beim
Bundesministerium der Finanzen,
Bonn 1953
- Bühler, O. - Aus der Praxis des internationalen
Steuerrechts, in: Steuer und Wirt-
schaft 1952, Sp. 701-710
- ders. - Prinzipien des internationalen
Steuerrechts, Internat. Steuerdoku-
mentationsbüro, Amsterdam, 2. Auf-
lage, 1965
- ders. - Le régime fiscal comparé des amortis-
sements et des provisions: Cahiers
de Droit Fiscal International des
Droit Financier et Fiscal, Bruxelles,
1952, S. 47-49
- Bühler-Strickrodt - Steuerrecht I, 3. Auflage, Wiesbaden
1960

- Cheynel, P. - Impôts et taxes applicables aux sociétés commerciales dans les pays du Marché Commun, Société Juridique et Fiscale de France, Paris 1963
- Coulbois, P. - Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs, in: Handbuch der Finanzwiss. 2. Auflage, III. Band, S. 236 ff.
- Cosciani, C. - Harmonisation des Regimes fiscaux dans le cadre d'un Marché Unifié, in: Chambre de Commerce Internationale, No. 180, 1955
- ders. - Problèmes fiscaux de la communauté économique européenne, in Public finance 13, 1958, 197 ff.
- ders. - Staatshaushalt und Finanzsystem Italiens, in: Handbuch der Finanzwiss. 2. Auflage, III. Band, S. 289 ff.
- Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommission - Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Brüssel 1962
- Europ. Wirtschafts- gemeinschaft, Kommission, General- direktion für Wettbewerb, Direktion für Steuerfragen - Übersicht über die in den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschafts- gemeinschaft zugunsten der Staaten und ihrer Unterverbände erhobenen Steuern, Ausgabe 1964
- Felix, G. - Die derzeitige verfahrensrechtliche Rechtslage im Lohnsummensteuerstreit, in: FR 1964, S. 115 ff.
- Fischer-Mens- hausen, H. - Das Finanzverfassungsgesetz, in: DÖV 1956, 101 ff.
- Forsthoff, E. - Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Erster Band, Allgemeiner Teil, 9. Auflage, 1966

- Ganser-Wilhelmi - Harmonisierung der Steuersysteme in der EWG, Deutsche Vereinigung für internat. Steuerrecht, Bergisch-Gladbach, 1958
- Gast, G. - Finanzpolitische Probleme des Gemeinsamen Marktes, in: Finanzarchiv Neue Folge, Band 20, S. 164 ff.
- Gerloff, W. - Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Band, 2. Auflage, Tübingen 1956
- ders. - Die öffentliche Finanzwirtschaft, Band I, 2. Auflage, 1948; Band II, 2. Auflage, 1950, Frankfurt
- Gerloff-Neumark - Handbuch der Finanzwissenschaft, IV. Band, 2. Auflage, Tübingen 1965
III. Band, 2. Auflage, Tübingen 1958
- Giersch, H. - Zur Frage der Anwendung des Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzips bei der Umsatzsteuer im Gemeinsamen Markt, Düsseldorf 1962
- Gönnenwein, O. - Gemeinderecht, Tübingen 1963
- Görg, H. - Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Problematik des kommunalen Finanzsystems, in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschulwoche Speyer, Band 8, S. 7 ff.
- ders. - Probleme der Bundesfinanzverfassung, in: Staats- und verwaltungswissenschaftl. Beiträge, Festschrift zum 10-jährigen Bestehen der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, 1957, S. 205 ff.
- Görg-Müller - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Neuwied/Berlin 1966

- Groebe-Boeckh - Kommentar zum EWG-Vertrag, Band I, II, Baden-Baden 1958
- Gründler, K. - Ist der Weg nach § 27 GewStG sicher genug, um die Erstattungsfähigkeit der Last für den Fall zu sichern, daß das Bundesverfassungsgericht diese Steuer für verfassungswidrig erklärt? in: DStR 1962/63, S. 648 ff.
- Hamann, A. - Autonome Satzungen und Verfassungsrecht, Heidelberg 1958
- ders. - Das Grundgesetz, Kommentar, 2. Auflage, Berlin, 1961
- ders. - Gewerbelohnsummensteuer und Grundgesetz, in: FR 1962, S. 261 ff.
- ders. - Zur Entscheidung des BFH über die Verfassungsmäßigkeit der Last, in: FR 1964, S. 90 ff.
- Heckt, W. - Die Neuordnung der verfassungsrechtl. Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung, in: DÖV 1957, 164 ff.
- Hillebrecht, A. - Verfassungsrechtliche Beurteilung der Last und Sicherung ihrer Erstattungsfähigkeit, in: BB 1963, S. 549 ff.
- Horster, R. - Die Reform des deutschen Gemeindesteuersystems, in: Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten Neue Folge, Heft 16, hrsg. von Schmölders, Köln 1958
- Hübschmann-Hepp-Spitaller - Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1. - 5. Auflage, Köln 1965
- Institut "Finanzen und Steuern" - Schriftenreihe, Bonn
- Ipsen, H.P. - Gemeindliche Personalhoheit unter Selbstverwaltungsgarantie, in: DÖV 1955, S. 225 ff.

- Kiesewetter, M. - Die Steuern Frankreichs im Steuersystem des Staates und der Gemeinden, Münchener Staatswissenschaftliche Dissertation 1955
- Klein, F. - Grundgesetz und Steuerreformen, in: FinArch NF Band 20, S. 115 ff.
- Kommission für die Finanzreform - Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, 2. Auflage, Stuttgart 1966
- Kröll, O. - Die Bedeutung der Gewerbesteuer innerhalb der Gemeindefinanzen und Probleme ihrer Reform, Dissertation Marburg 1958
- Kühn, R. - Abgabenordnung, 8. Auflage, Stuttgart 1966
- Laufenburger, H. - Traité d'Economie et de Législation Financières, 3. Vol., Paris 1954
- Laule, G. - Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13. 12. 1963, in: StRK-Anm. GewStG § 23 R. 6
- Leibholz-Rinck - Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes, Köln 1966
- Leibrecht, D. - Die Verfassungswidrigkeit der Lsst in: StuW 1963, Sp. 413 ff.
- Lenski-Steinberg - Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 2. Auflage, Köln 1965
- Leppink, H.J. - De Gemeentefinanciën, Amsterdam 1954
- Liedtke, H. - Das Verfahren bei der Lsst nach den Urteilen des BVerwG vom 26. 6. 1964, in: FR 1964, S. 475 ff.

- Littmann, E. - Gewerbesteuer, 3. Auflage, Buchreihe Finanz und Steuer, Band 16, Stuttgart 1957
- Loberg, H. - Der Rechtsweg bei Einwand der Verfassungswidrigkeit der Lsst, in: BB 1963, S. 727 ff.
- Lotz, W. - Finanzwissenschaft, 2. Auflage, Tübingen 1931
- Magain, A.
Coppé, G. - Staatshaushalt und Finanzsystem Belgiens, in: Handbuch der Finanzwiss., 2. Auflage, III. Band, S. 268 ff.
- Maunz-Dürig - Kommentar zum Grundgesetz, Band II, München/Berlin 1966
- Melichar, E. - Öffentlicher Haushalt und Finanzsystem Österreichs, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Auflage, III. Band, S. 176 ff.
- v. Mangoldt-Klein - Das Bonner Grundgesetz, I. Band, 2. Auflage, Berlin/Frankfurt 1957; II. Band, 2. Auflage, Berlin/Frankfurt 1964
- Mennel, A. - Die Steuersysteme in den sechs Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in den sechs Mitgliedstaaten der Europ. Freihandelszone und in den Vereinigten Staaten von Amerika, Herne/ Berlin 1965
- Mersmann, W. - Die Ausgleichung und Harmonisierung der Steuersysteme, in: Steuerberater-Jahrbuch 1959/60, Köln 1960
- Mesenberg, H. - Zur Frage des Abbaus von Wettbewerbsverfälschungen und -verzerrungen in den EWG-Staaten, in: BB 1961, 141 ff.

- ders. - Zu den steuerlichen Fragen des Europ. Gemeinsamen Marktes, in: Europa-Archiv, 12. Jahrgang, Heft 415, S. 9625 ff.
- Michels, G. - Zur Problematik der Lsst, in: DStR 1966, S. 593 ff.
- Müller, K. - Lohnsummensteuer und Grundgesetz, in: BB 1964, S. 815 ff.
- Müthling, H. - Gewerbesteuerergesetz, Kommentar, München 1954
- Neumark, F. - Möglichkeiten und Grenzen einer Steuerangleichung im Gemeinsamen Markt, in: Steuer-Kongreß-Report 1963, S. 29 ff.
- ders. - Steuer, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Tübingen 1959, S.93 ff.
- Oeftering - Die Lohnsummensteuer, in: DStBl. 1937 S. 220 ff.
- Paulick, H. - Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - sein Inhalt und seine Grenzen, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954
- Philip, K. - Das Finanz- und Steuersystem Dänemarks, in: Hdb.d.Fw., 2. Auflage, III. Band, S. 337 ff.
- Popitz, J. - Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932
- Rath, K.W. - Die Belastung des Gewerbebetriebes durch die Lohnsummensteuer, Köln 1965
- ders. - Die Gewerbelohnsummensteuer, Untersuchungen zu ihrer finanzwirtschaftlichen und betrieblichen Bedeutung, Stuttgart 1956

- Regul, R. - Wirtschaftsintegration und Steuersysteme, in: Finanzarchiv Neue Folge, Band 16, S. 313 ff.
- Rieser, W. - Die direkten preußischen Gemeindegewerbesteuern, in: Preuß. Verwaltungsblatt 1920, S. 123 ff.
- Sasse, Ch. - Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, in: AöR 85, 423 ff.
- Schendstock, B. - Staatshaushalt und Finanzsystem der Niederlande, in: Hdb.d.Fw., 2. Auflage, III. Band, S. 318 ff.
- Schmölders, G. - Die Angleichung der europäischen Steuersysteme, in: Public Finance 8, 1958
- ders. - Steuersystem und Steuersystematik, in: HB.d.Fw. 2. Band, Tübingen 1956
- ders. - Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem, in: Hdb.d.Fw. 2. Band, 2. Auflage, Tübingen 1956
- Schulze-Brachmann, A. - Die direkten Steuern und die Doppelbesteuerung aus der Sicht der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in: BB 1960, 62 ff.
- Schuwardt, G. - Neues zur Lohnsummensteuer, in: FR 1964, S. 33 ff.
- Singer, J. - Traité Général des Finances Communales et Départementales, Paris 1956
- Spitaler, A. - Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaten, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954
- Sprung, R. - Die Bestimmungen über die Beseitigung von Verzerrungen des Wettbewerbs im Vertrag über die EWG, in: Finanzarchiv Neue Folge, Band 20, S. 201 ff.

- Starck, C. - Anmerkung zum Urteil des BVerwG vom 26. 6. 1964, in: StRK-Anm. GewStG § 23 R. 8
- Surén, F. - Gemeindeabgabenrecht der ehemals preußischen Gebiete, Berlin 1957
- Terhalle, F. - Das Finanz- und Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland, in: Hdb.d.Fw., 2. Auflage, III. Band, S. 138 ff.
- ders. - Finanzwissenschaft, Jena 1930
- Thiel
(Min.-Dir.) - Neue Urteile der Verwaltungsgerichte zum Verfahrensrecht der Lsst, in: B. 1963, S. 1271
- Thiel, J.
(Ref.) - Verfahrensrechtliche Fragen bei Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit der Lsst, in: B. 1963, 1163
- Tipke-Kruse - Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 2. Auflage, Köln, ab 1965
- Triepe, H. - Delegation und Mandat im öffentlichen Recht, Stuttgart/Berlin 1942
- Trotabas, L. - Les finances Publiques et les Impôts de la France, Paris 1953
- ders. - Précis de science et législation financières, Paris 1950
- Unice, Union
des industries
de la commun-
auté européenne - Die Steuersysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Herne/Berlin 1960
- Weise, H. - Die Steuer als Wettbewerbsfaktor und die Möglichkeiten einer Angleichung in der europäischen Integration, 1961

Wohlfahrt-
Everling-
Glaesner-
Sprung

- Die europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommentar zum Vertrag, Berlin 1960

Wündisch, F.

- Gedanken zur Lohnsummensteuer, in: FR 1964, S. 163 ff.

G L I E D E R U N G

Seite

Einleitung

I. Geschichtliche Entwicklung der Lsst	1
II. Begriff der Lsst	6
III. Die Lsst als Erhebungsform der GewSt im Rahmen des Steuerharmonisierungs- programms in der Europäischen Wirt- schaftsgemeinschaft	22
1) Der Faktor "Steuer" in der EWG	22
2) Die Gewerbeabgaben, insbesondere nach dem Merkmal der Lohnsumme, in den einzelnen Mitgliedstaaten der EWG	25
a) Bundesrepublik Deutschland	25
b) Frankreich	28
c) Italien	36
d) Belgien	40
e) Niederlande	43
f) Luxemburg	45
3) Die Gewerbeabgaben in den EFTA- Ländern	46
a) Österreich	46
b) Die skandinavischen Länder	48
c) Großbritannien	51
4) Vergleich der unterschiedlichen Gewerbeabgaben	51
5) Auswertung der vergleichenden Dar- stellung	53

6) Die deutsche Gewerbelohnsummensteuer in einem harmonisierten Steuersystem der EWG	55
a) Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Unterschiede in der gewerblichen, insbesondere der Lohnsummenbesteuerung	56
aa) im Falle der Überwälzung der Steuern	58
bb) im Falle der Nichtüberwälzung	59
b) Möglichkeiten einer Neutralisierung der steuerlichen Unterschiede	60
aa) Der Wechselkursmechanismus	61
bb) Das Prinzip des Bestimmungslandes	62
7) Die Harmonisierung der Gewerbebesteuerung und ihre steuerpolitischen Folgen für die Bundesrepublik Deutschland	67
a) Begriff und Ziele der Harmonisierung	67
b) Harmonisierung nicht nur der indirekten Steuern, Art. 99 EWG-Vertrag, sondern auch der direkten Steuern	68
c) Vorarbeit für eine Steuerharmonisierung	71
d) Grenzen der Harmonisierung	72
e) Steuerpolitische Forderung hinsichtlich der Gewerbe- insbesondere der Lohnsummenbesteuerung für die Bundesrepublik Deutschland	73

	Seite
IV. Problematik der Lsst nach geltendem deutschen Recht	74
1) Klassifizierung der Lsst	74
a) als Steuer gemäß § 1 AO	74
b) als Ertrag-, Objekt- und Realsteuer	77
2) Steuerpolitische Bedenken	82
a) Die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage	82
b) Steuerliche Rechtfertigung der Lsst	84
aa) Die Fundustheorie	85
bb) Die Äquivalenztheorie	86
3) Wirtschaftspolitische Bedenken	89
a) Krisenfestigkeit der Lsst	89
b) Begünstigung kapitalintensiver Betriebe	91
4) Sozialpolitische Bedenken	93
5) Rechtliche, insbesondere verfassungsmäßige Bedenken	94
a) Die Befugnis der Gemeinden zur Entscheidung über die Erhebung der Lsst	94
b) Vereinbarkeit der Lsst mit Art. 3 GG	101
6) Das Verfahren bei der Lsst	107
a) Rechtsmittel und Rechtswege	107
b) Das Einverständnis über den Meßbetrag zwischen Gemeinde und Steuerpflichtigem	110

	Seite
V. Die Reformvorschläge und ihre Kritik	114
1) Abschaffung der Gewerbesteuer	114
2) Wege zur Beseitigung der Lsst	115
3) Einführung einer neuen Gemeinde- steuer	118
a) Die Gemeindepersonalsteuer	119
b) Die Gemeindewohnraumsteuer	122
VI. Zusammenfassende Schlußbetrachtung	126

E I N L E I T U N G

Das gemeindliche Steuersystem in der Bundesrepublik Deutschland ist in den letzten beiden Jahrzehnten im wesentlichen durch das im Rahmen der gesamten Gemeindesteuereinnahmen unverhältnismäßig wachsende Ansteigen der Gewerbesteuer bestimmt.

Das hat dazu geführt, daß die gesamte Problematik dieser Steuer in wachsendem Maße in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gerückt ist. Dabei erfuhr die Lohnsummensteuer als dritte Gewerbesteuer eine grundsätzliche Kritik.

Das Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, zu untersuchen, ob einmal unter dem Aspekt der steuerlichen Harmonisierungsbestrebungen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, zum andern innerhalb der deutschen Gemeindefinanzreform die Erhebung der gewerblichen Lohnsummensteuer berechtigt ist und ihrem ursprünglichen Zweck entspricht.

Dazu ist es erforderlich, in großen Zügen zunächst auf die historische Entwicklung einzugehen.

Im folgenden sollen die Auswirkungen aufgezeigt werden, die sich aus dem Bemühen der sechs Mitgliedstaaten der EWG, ihre Steuersysteme anzupassen, für die Lohnsummensteuer ergeben.

Der Vertrag zur Begründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, der am 25. März 1957 unterzeichnet wurde, ist Ausdruck des politischen Willens der sechs Nationen zum europäischen Zusammenschluß. Nach Artikel 2 des Vertrages ist es unter anderem Aufgabe der Gemeinschaft, durch die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik eine harmonische Entwicklung des Wirtschaftslebens in der Gemeinschaft zu fördern. Dieses Ziel sucht der Vertrag durch die Einführung binnenmarktähnlicher Verhältnisse

im gesamten Bereich der Wirtschaft zu erreichen.

Eine unerläßliche Voraussetzung für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes ist die Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen. Ihr dient neben dem Verbot wettbewerbsbeschränkender Maßnahmen und dem Verbot staatlicher Beihilfen in erster Linie die Harmonisierung der Steuern. Es ist nicht zu verkennen, daß die in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft sich abzeichnende steuerliche Entwicklung von erheblicher Bedeutung für die nationale Steuergesetzgebung ist. Hierauf muß die deutsche Gesetzgebung bei allen steuerlichen Maßnahmen Rücksicht nehmen, um die Möglichkeiten einer Harmonisierung nicht zu erschweren.

Darüber hinaus sollen die Gründe aufgezeigt werden, die der Forderung nach einer Reform der Lohnsummenbesteuerung zugrundeliegen.

Die Bedenken gegen die Lohnsummensteuer erstrecken sich über den ganzen gesellschaftspolitischen Raum von der Sozialpolitik bis zur Haushaltspolitik. Der Streit über die Verfassungsmäßigkeit der Lohnsummensteuer ist auch durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, das die Lohnsummensteuer für verfassungsgemäß erklärt hat, nicht verstummt.

Einzelne verfahrensrechtliche Fragen sollen die Problematik der Lohnsummenbesteuerung abrunden.

Eine Darstellung der wichtigsten Reformvorschläge und ihre kritische Untersuchung sollen zeigen, welche Möglichkeiten zur Zeit gegeben sind, Mängel in der Lohnsummenbesteuerung zu beseitigen.

In der Schlußbetrachtung sollen die im Verlauf der Arbeit gewonnenen Erkenntnisse zusammengefaßt und den Notwendigkeiten einer durchzuführenden Reform gegenübergestellt werden.

I. Die geschichtliche Entwicklung der Lohnsummensteuer

Die Besteuerung des Gewerbes auf Grund des Gewerbesteuer-gesetzes (GewStG) ist im Grundsatz eine Ertragsbesteue-rung¹. Der Gewerbeertrag wird nach dem Gewinn aus dem Ge-werbebetrieb entsprechend den Vorschriften des Einkommen-oder Körperschaftsteuergesetzes ermittelt, § 7 GewStG. Gewisse gesetzlich festgelegte Hinzurechnungen und Kür-zungen, §§ 8, 9 GewStG, sollen ihrem systematischen Cha-rakter nach den Gedanken der Objektsteuer betonen². Die finanzwissenschaftliche Klassifikation als Ertragsteuer ist unbestritten³.

Eine besondere Besteuerung nach der Lohnsumme haben die deutschen Länder, solange sie insoweit über eine eigene Steuerhoheit verfügten, nicht gekannt. Das entsprach dem überlieferten Charakter der Gewerbesteuer als Ertrag-steuer. Erst nachdem die Erzbergersche Finanzreform die Landesfinanzhoheit einschneidend beschränkte, trat sie in breiterem Rahmen in Erscheinung. Eine Ausnahme hatte aller-dings vorher schon Preußen gemacht. Baden, Bayern und Württemberg als die eigentlichen Länder der überliefer-ten ausgereiften Ertragsbesteuerung lehnten ein derart vom Ertrag unabhängiges Merkmal wie die Lohnsumme selbst in Zeiten stärkster Finanznot als Besteuerungsgrundlage ab. Bis heute ist die Lohnsummensteuer in diesen Gebieten trotz gleicher gesetzlicher Zulässigkeit eine Ausnahme-erscheinung geblieben.

Schon aus diesem kurzen Überblick ist eine geographisch sehr unterschiedliche Verbreitung der Lohnsummensteuer zu erkennen. In einigen Gebieten wird sie von der überwie-genden Mehrheit der Gemeinden erhoben und gilt dort als gleichrangige Erhebungsform der Gewerbesteuer, während sie in anderen Gebieten nur vereinzelt oder überhaupt nicht

1) Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, aaO, S. 1

2) Bohmann, aaO, S. 175

3) Bickel, aaO, S. 435; Institut FSt, Heft 36 Band 2 S. 5

zur Gewerbebesteuerung herangezogen wird. Für die Untersuchung der Problematik der Lohnsummensteuer ist es daher nicht nur aus Gründen des geschichtlichen Verständnisses von Bedeutung, die Entwicklung der Lohnsummensteuer kurz aufzuzeigen.

Historisch ist die Lohnsummensteuer (Lsst) auf den besonderen Finanzbedarf der Gemeinden zurückzuführen. Dem preußischen GewStG vom 24. 6. 1891 war die Lohnsumme als Merkmal noch fremd, es regelte die Gewerbebesteuer als reine Ertragsteuer.

Die ersten Anfänge der Lsst gehen auf das Kommunalabgabengesetz vom 14. 7. 1893 zurück; obwohl auch hier noch keine gesetzliche Grundlage für ihre Erhebung gegeben war und die staatliche Gewerbebesteuer eine Lsst nicht umfaßte, konnten die Gemeinden von nun an besondere Gewerbebesteuern in eigener Finanzhoheit einführen und erheben. Die bisherige Bemessungsgrundlage wurde dergestalt ausgeweitet, daß nun beliebige Merkmale für den Umfang des Betriebs zur Besteuerung herangezogen werden konnten. - Indem der damalige preußische Finanzminister Miquel immer wieder zur Erhebung dieser Sondersteuern aufforderte, wollte er die Gemeinden möglichst von der Einkommensteuer abdrängen und sie weitgehend dem Staat zukommen lassen. Hierin trat die Absicht Miquels zutage, den Charakter der Objektbesteuerung zu wahren, den er in der Gewerbebesteuer besonders ausgeprägt wissen wollte.

Abgesehen vom Saarland, wo bereits in den neunziger Jahren die gezahlten Löhne und Gehälter als Grundlage der Gewerbebesteuer dienten¹⁾, wurde die Lohnsumme jedoch während der ersten dreißig Jahre der Geltung des Kommunalabgabengesetzes von den preußischen Gemeinden kaum als Bemessungsgrundlage beansprucht. Namentlich die sogenannte Gewerbesteuer war es, die der Lsst den Boden vorbereitete.

1) Rieser, aaO, S. 125

Diese besonders in rheinischen Städten, 1905 in insgesamt 75 Gemeinden erhobene Steuer wurde nicht allein nach der Zahl der beschäftigten Personen bemessen, sondern mit der Höhe des Ertrages bzw. des Kapitals kombiniert¹. Damit sollte ein Ausgleich der vermehrten gemeindlichen Ausgaben erreicht werden.

Dieses Merkmal der Beschäftigtenzahl war während der sinkenden Geldwertstabilität zu Anfang der zwanziger Jahre als Besteuerungsgrundlage wenig geeignet; auch die Lohnsumme konnte mit der Geldentwicklung nicht Schritt halten, paßte sich jedoch wesentlich schneller als der Ertrag an². Mit der fortschreitenden Inflation der Jahre 1922 und 1923 gingen die Gemeinden immer mehr zur Lohnsummenbesteuerung über. Am Ende der Inflation war sie in den meisten preußischen Gemeinden eingeführt. Auf Grund der Verordnungen zur Neuregelung der GewStG vom 23. 11. 1923 und vom 16. 2. 1924 konnten die Gemeinden die Lsst alternativ zum Gewerbkapital erheben. Ausser in den preußischen Gemeinden war die gewerbliche Besteuerung nach der Lohnsumme lediglich in Hamburg und Lübeck bekannt, wo aber nicht das Gewerbkapital besteuert wurde. Ein Ansatz fand sich noch in Sachsen, wo jedoch das GewStG von 1926 keine Lsst mehr vorsah.

Soweit die Lsst in diesen Gebieten erhoben wurde, entsprach sie in etwa der heutigen Regelung.

Während in der Inflationszeit die Erhebung der Lsst als Notmaßnahme erfolgte, wurde sie in der folgenden Zeit der Goldmark immer mehr eine beliebte Erhebungsform für die Vorauszahlungen.

Die folgende Entwicklung war von einer erheblichen Anspannung der Steuersätze bestimmt, der die Aufsichtsbehörden keinen Einhalt gebieten konnten. 1924 lagen die Sätze der Lsst im Ruhrgebiet zwischen 1205 und 10 000 %, was

1) Aust, aaO, S. 36 ff.

2) Kröll, aaO, S. 6 f.

einer Belastung von 1,25 bis 10 % des Lohnes gleichkommt. Die Durchschnittswerte lagen bei 2-3000 %, 10-15 mal höher als vom Gesetzgeber gedacht¹. Diese abnorme Belastung war bis 1929 im wesentlichen abgebaut, die Schwerpunkte der Anspannung lagen bei 800-1000 % und bei 2000-3000 %. In den Kleinstädten war auch weiterhin eine Tendenz zur stärkeren Anspannung festzustellen.

Als wichtigstes Ergebnis dieser Entwicklung ist festzustellen, daß die zunächst als Notmaßnahme gedachte Lsst zu einer Dauereinrichtung wurde. Dieser bisher nur in der Steuerpraxis bestehende Zustand wurde 1936 gesetzlich sanktioniert. Das GewStG vom 1. 12. 1936 brachte im Rahmen der Realsteuerreform als Neuerung die Möglichkeit, nicht mehr anstelle, sondern neben der Besteuerung des Gewerbeertrages und -kapitales die Lsst zu erheben. Hiermit wurde diese Steuerquelle allen Gemeinden im Reichsgebiet zugänglich gemacht.

Nach dem 2. Weltkrieg war abweichend von § 6 GewStG die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage obligatorisch in Hessen und Rheinland-Pfalz. Diese Regelungen fanden ihr Ende mit der Übertragung der konkurrierenden Gesetzgebung auf dem Gebiete der Realsteuern an den Bund, Art. 105 GG. Durch das Gesetz von 1950 und das GewStÄndG 1951 wurde die Entwicklung auf ein einheitliches Gewerbebesteuerrecht gelenkt.

Von Anfang an hatte der Gesetzgeber der Lsst eine ergänzende Stellung zugedacht. Sie sollte zunächst als Ersatz für die Gewerbekapitalsteuer dienen. Auch als das GewStG von 1936 die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage "neben" dem Gewerbekapital zuließ², blieb der zusätzliche Charakter der Lsst bestehen, da sie "nur ausnahmsweise beim Vorliegen besonderer Verhältnisse" erhoben werden sollte (Erlasse des MdI und MdF, 22. 12. 1936), und zudem ihre Erhebung von der Zustimmung der obersten Gemeindeaufsichtsbehörde abhängig gemacht wurde.

1) Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer aaO, S. 5

2) § 6 Abs. 2 GewStG 1936

Die Entwicklung nach dem 2. Weltkrieg ist jedoch dadurch gekennzeichnet, daß sich die Lsst von einer zusätzlichen, nur ausnahmsweise erhobenen Steuer zunehmend entfernt hat und von vielen Gemeinden als selbständige Steuer ausgebaut wurde. Trotz des starken Ansteigens der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital wurde die Lsst immer weiter erhoben. Von einer zusätzlichen Besteuerung beim Vorliegen besonderer Verhältnisse kann unter diesen Umständen nicht mehr gesprochen werden.

Die Lsst erbrachte nach den kassenmäßigen Ergebnissen:

1960	ca.	522 Millionen DM
1961		575
1962		627
1963		641
1964		666 Millionen DM ¹ .

Ihr Aufkommen beträgt danach wesentlich weniger als 1/10 der GewSt nach dem Ertrag und dem Kapital. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß die Lsst nur in einer beschränkten Zahl von Gemeinden erhoben wird. Das Aufkommen der Lsst konzentriert sich weitgehend auf Nordrhein-Westfalen; 1962 stellten hier Einnahmen in Höhe von 478,8 Mill. DM 78 v. H. des gesamten Aufkommens im Bundesgebiet dar². Auch aus der Gegenüberstellung mit dem Aufkommen aus Gewerbekapital- und -ertragsteuer ergibt sich, daß hier die Lsst am stärksten beansprucht wird. Sie erbringt nahezu 20 v. H. des Aufkommens der GewSt nach Ertrag und Kapital und liegt damit weit über dem Bundesdurchschnitt von 9,3 v. H. Obwohl die Lsst in Rheinland-Pfalz in weitaus mehr Gemeinden als in NRW erhoben wird (529 gegenüber 291)³, erreicht sie hier sowie in den Ländern Schleswig-Holstein, Niedersachsen und Hessen nur geringe Beträge (zwischen 20 und 60 Mill. DM), Baden-Württemberg, Bayern und das Saarland fallen praktisch aus.

1) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz 389, S. 100
2) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz 390, S. 101
3) Quelle: Rath, Die Belastung des Gewerbetreibenden durch die Lsst, aaO; vgl. auch Lenski-Steinberg, aaO, Anm. 1 zu § 23

II. Begriff der Lohnsummensteuer

1. Einführung

Die Lohnsummensteuer (Lsst) ist eine zusätzliche Gewerbesteuer, die sich nach der Lohnsumme bemißt. Obwohl sie selbständig neben der veranlagten Gewerbesteuer (GewSt) stent¹, dürfen die Gemeinden diese Steuer nur neben der Steuer nach dem Gewerbeertrag und Gewerbekapital erheben, § 6 Abs. 2 GewStG.

Die Lsst soll in erster Linie den Gemeinden, in denen sich vorwiegend lohnintensive Betriebe befinden, einen Ausgleich für die von den Betrieben verursachten gemeindlichen Lasten bringen². Der Gesetzgeber hat deshalb von einer allgemein verbindlichen Einführung der Lsst abgesehen³ und es in das Belieben der Gemeinden gestellt, die Steuer zu erheben. Um aber eine mißbräuchliche Anwendung dieses Maßstabes zu verhindern, bedarf der Beschluß einer Gemeinde, die Lsst zu erheben, der Zustimmung der Landesregierung oder der von ihr dafür bestimmten Behörde, § 6 Abs. 2 GewStG. Diese Einschränkung soll es der Aufsichtsbehörde ermöglichen, unerwünschten arbeitsmarktpolitischen Auswirkungen der Lohnsummensteuer zu begegnen⁴.

2. Rechtsgrundlagen

Die für die Lsst maßgebenden Vorschriften und Verwaltungsanweisungen sind enthalten:

- a) Im Gewerbesteuergesetz i.d.F. vom 25. Mai 1965 (BGBl. I, S. 459), insbesondere in den §§ 23-27, 35;
- b) in Art. 4,5 des Steueränderungsgesetzes vom 30. 7. 1960 (BGBl. I, S. 616);
- c) in der GewerbesteuerdurchführungsVO vom 24. 3. 1956 (BGBl. I, S. 152), insbesondere in den §§ 25,26,31,32;

1) Lenski-Steinberg aaO, Anm.1 zu §23; Michels aaO, S.594
2) Begründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, S.696
3) dies wird aber gefordert nach dem Träger-Gutachten
4) Littmann, aaO, S.202

- d) in den Gewerbesteuerrichtlinien 1966 vom 13. April 1967, BAnz Nr. 76 Beilage, insbesondere in den Abschnitten 100 bis 109.

3. Steuergegenstand

Der Lsst unterliegen die Betriebsstätten eines Gewerbebetriebes, in denen Arbeitnehmer beschäftigt sind. Ein Gewerbetreibender, der sein Gewerbe ohne fremde Arbeitskräfte ausübt, ist also nicht lohnsummensteuerpflichtig. Wandergewerbebetriebe kommen für die Lsst nicht in Betracht, § 35 a Abs. 1 GewStG, Abschnitt 117 GewStR.

4. Steuerschuldner

Steuerschuldner ist der Unternehmer des Gewerbebetriebes, § 5 Abs.1 GewStG. Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird, also entweder eine natürliche Person, eine Gesamtheit von Gesellschaftern, eine juristische Person oder ein nichtrechtsfähiger Verein.

5. Besteuerungsgrundlage

Nach § 23 Abs. 1 GewStG ist Besteuerungsgrundlage die Lohnsumme, die in jedem Kalendermonat an die Arbeitnehmer der in der Gemeinde belegenen Betriebsstätte gezahlt worden ist. In einzelnen Fällen oder allgemein kann die Gemeinde statt dessen die Lohnsumme eines jeden Kalendervierteljahres als Besteuerungsgrundlage bestimmen. In die Besteuerungsgrundlage sind nur diejenigen lohnsteuerpflichtigen Arbeitslöhne einzubeziehen, die an die in der Betriebsstätte beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind. Eine Zerlegung der Lohnsumme auf die in verschiedenen Gemeinden gelegenen Betriebstätten eines Unternehmens findet nicht mehr statt, weil die Entscheidung über die Erhebung der Lsst den einzelnen Gemeinden überlassen ist, § 6 Abs. 2 GewStG. Der Begriff der Betriebstätte bestimmt sich nach § 16 StAnpG.

a) Begriff der Lohnsumme

Unter "Lohnsumme" ist die Summe der Vergütungen zu verstehen, die an die Arbeitnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gezahlt worden sind, § 24 Abs. 1 GewStG. Der Begriff der Vergütungen deckt sich grundsätzlich, abgesehen von einigen Abweichungen¹, mit dem Begriff der lohnsteuerpflichtigen Arbeitslöhne i. S. des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 EStG (§ 24 Abs. 2 GewStG). Hierzu rechnen Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen, sowie andere Bezüge (z.B. Sachbezüge) und Vorteile, die für eine Beschäftigung im privaten oder öffentlichen Dienst gewährt werden.

Vergütungen, die nicht den Arbeitslöhnen i. S. des Einkommensteuerrechts zuzurechnen sind, gehören nicht zur Lohnsumme. Weihnachts- sowie Neujahrszuwendungen, Jubiläumszuwendungen, Heirats-, Geburts-, Notstands-, Umzugsbeihilfen, Reisekostenentschädigungen, Auslösungen, verbilligte Mahlzeiten, Trinkgelder usw. scheiden deshalb insoweit aus, als sie durch Gesetz, DurchführungsVO oder VerwaltungsAO von der Lohnsteuer befreit worden sind². Weiterhin bleiben Bezüge i. S. des § 19 Abs. I Ziff. 2 EStG (Warte-, Ruhe-, Witwen-, Waisengelder) sowie andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen für die Lst außer Betracht. Der Grund hierfür liegt darin, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Steuerkraft) des Betriebs durch diese Aufwendungen nicht verstärkt wird.

Bemessungsgrundlage für die Lst sind die Bruttoarbeitslöhne. Die Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer und die Lohnsteuer dürfen daher nicht von der Lohnsumme abgesetzt werden³. Das gleiche gilt für die in die Lohnsteuertabelle eingearbeiteten Freibeträge nach dem Familienstand und Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonder-

1) s. u. S. 9 f.

2) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein aaO, Anm. 9 zu § 24

3) Lenski-Steinberg aaO, Anm. 3 zu §23

ausgaben sowie für die nach § 40 EStG auf den Lohnsteuerkarten eingetragenen Freibeträge¹.

Befreit von der Lsst sind die Deutsche Bundespost, Bundesbahn, Bundesbank, rechtsfähige Pensions- und Unterstützungskassen, die unter die Steuerbefreiungsvorschriften für die gesamte GewSt fallen, § 3 GewStG.

Entsprechend sind Unternehmen, die teilweise von der GewSt befreit sind, nur mit einem Teil ihrer Lohnsumme steuerpflichtig. Das trifft für Staatsbanken, Sparkassen, Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, gemeinnützige usw. Körperschaften und landwirtschaftliche Vereinigungen zu, § 3 Ziff. 3-6 und 8 GewStG.

Zur Frage der Aufteilung der Lohnsumme ist in § 24 GewStG bestimmt, daß:

- a) Bei Staatsbanken und Sparkassen die Vergütungen in dem Verhältnis außer Ansatz bleiben, in dem der steuerfreie Gewinn zum Gesamtgewinn steht,
- b) bei den anderen oben bezeichneten Unternehmen die Vergütungen an solche Arbeitnehmer außer Ansatz bleiben, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem steuerpflichtigen Betrieb oder Teil des Betriebs tätig sind.

Der Begriff der Lohnsumme weicht in bestimmten Fällen von dem Begriff der lohnsteuerpflichtigen Arbeitslöhne i. S. des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 EStG ab.

Bei diesen Abweichungen ist zu unterscheiden zwischen lohnsteuerpflichtigen Vergütungen, die nicht zur Lohnsumme gehören, und lohnsteuerfreien Vergütungen, die zur Lohnsumme gehören.

Zu den ersteren gehören Vergütungen, die an Lehrlinge gezahlt worden sind, die auf Grund eines schriftlichen Lehrvertrages eine ordnungsmäßige Ausbildung erfahren, § 24

1) BFH, Urteil vom 28.2.1956, BstBl. III, S. 130

Abs. 3 Ziff. 1 GewStG. Der Begriff des Lehrlings ist gesetzlich nicht geregelt. Im allgemeinen wird man sagen können, daß Beschäftigungsverhältnisse, deren Zweck die Ausbildung des Beschäftigten ist, als Lehrlingsverhältnisse in diesem Sinn anzusehen sind. Voraussetzung ist jedoch, daß ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen ist. Nach diesen Grundsätzen sind z. B. Umschüler, Anlernlinge, Fachschulpraktikanten, Hochschulpraktikanten, Junggrade in der Seeschifffahrt und Neubergleute nach Auffassung der Länderfinanzministerien den Lehrlingen gleichzustellen, Abschn. 103 Abs. 4 GewStR¹.

Außerdem gehörten nach § 24 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG hierher Beträge, die nach § 8 Ziff. 3-6 GewStG zur Ermittlung des Gewerbeertrages dem einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn zugerechnet worden sind, § 24 Abs. 3 Ziff. 2 GewStG. Es handelte sich dabei um die Gehälter usw., die an den stillen Gesellschafter oder dessen Ehegatten, an den persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder dessen Ehegatten, an den Ehegatten des Unternehmers (Mitunternehmers) und den wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft usw. oder dessen Ehegatten gezahlt wurden. § 24 Abs. 3 Ziff. 2 ist durch die Änderung des § 8 Ziff. 3,4 und durch die Streichung des § 8 Ziff. 5,6 auf Grund des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes vom 30. 7. 1963 (BGBl I, S. 563) gegenstandslos geworden.

Die anderen Abweichungen betreffen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sowie für Mehrarbeit. Diese Abweichungen sind zwar lohnsteuerfrei, wenn der Arbeitslohn einen bestimmten Betrag im Kalenderjahr nicht übersteigt, sie sind jedoch in voller Höhe lohnsummensteuerpflichtig, § 24 Abs. 2 GewStG.

1) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein aaO, Anm. 11 zu § 24

b) Zur Betriebsstätte gehörende Arbeitnehmer

Der Begriff des Arbeitnehmers, d. h. einer Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, entspricht dem des Lohnsteuerrechts, § 1 Abs. 2 LStDV.

Die Arbeitslöhne gehören zur Lohnsumme der Betriebsstätte, in der der Arbeitnehmer beschäftigt ist. Dabei ist nicht erforderlich, daß der Arbeitnehmer unmittelbar in der Betriebsstätte beschäftigt sein muß. Die Tätigkeit muß aber in der Arbeitsstätte ihren Mittelpunkt haben, sie muß überwiegend mit dieser verbunden sein¹.

Arbeitslöhne, die an auswärts beschäftigte Arbeitnehmer gezahlt werden, sind in die steuerpflichtige Lohnsumme einzu-beziehen². Der Zusammenhang der auswärts verrichteten Arbeiten mit dem Betrieb rechtfertigt es, Arbeitnehmer, die auswärts, z. B. bei Bauausführungen von vorübergehender Dauer, beschäftigt sind, stets einer der Betriebsstätten des Unternehmens zuzurechnen. Für die Zurechnung kommt diejenige Betriebsstätte in Betracht, mit der die auswärts beschäftigten Arbeitnehmer überwiegend betrieblich verbunden sind. Das wird in der Regel die Betriebsstätte sein, von der aus die auswärtigen Arbeiten begonnen und geleitet werden³.

Ein auswärts beschäftigter Arbeitnehmer, der mit mehreren Betriebsstätten gleichzeitig verbunden ist, kann unter Umständen der Betriebsstätte zuzurechnen sein, in deren hauptsächlichem Arbeitsbereich sein Wohnsitz liegt⁴. Diese Grundsätze sind auch anzuwenden, wenn ein Unternehmen Arbeiten im Ausland (außerhalb des Bundesgebietes und Westberlin) ausführt. Danach scheiden die Arbeitslöhne der ständig im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer nur dann als Bemessungsgrundlage für die LsSt aus, wenn diese Arbeit-

1) Muthling aaO, Anm. 2 zu § 23 GewStG

2) GewStR 1966, Abschnitt 101

3) BFH-Urteil v. 6.11.1956, BStBl III, S. 386

4) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, aaO, Anm. 4 zu § 23 GewStG

nehmer nicht mit einer im Inland belegenen Betriebstätte überwiegend betrieblich verbunden sind.

Arbeitnehmer, die ein Unternehmer nicht länger als 6 Monate an einen anderen Unternehmer ausleiht, bleiben Arbeitnehmer desjenigen Unternehmers, der sie zur Verfügung stellt. Die Löhne, die dieser Unternehmer an die ausgeliehenen Arbeitnehmer zahlt, gehören deshalb zur Lohnsumme seines Betriebs¹.

c) Freigrenze und Freibetrag

Bei Betrieben, deren Lohnsumme im Rechnungsjahr 24 000 DM (Freigrenze) nicht übersteigt, bleiben seit der ab 1. 1. 1961 geltenden neuen Regelung von der Jahreslohnsumme 9 000 DM (Freibetrag) steuerfrei, § 23 Abs. 2 GewStG, (vorher 12 000 bzw. 3 600 DM). Demnach können bei der monatlichen Lohnsummensteuererklärung 750 (bisher 300) DM von der Lohnsumme abgezogen werden, wenn diese 2 000 (vorher 1 000) DM nicht übersteigt. Entsprechend können bei der vierteljährlichen Lohnsummensteuererklärung 2 250 (bisher 900) DM von der Lohnsumme abgesetzt werden, wenn diese 6 000 (bisher 3 000) DM nicht übersteigt.

Berechnungsgrundlage für die endgültig zu zahlende Steuer ist aber die Jahreslohnsumme. Die Unternehmer vermeiden daher Nachzahlungen, wenn sie mit dem Abzug so lange warten, bis sich übersehen läßt, ob die Vergünstigung in Anspruch genommen werden kann.

Zur Errechnung der Freigrenze geht man von der steuerpflichtigen Jahreslohnsumme des Gesamtgewerbebetriebs aus. Werden in mehreren Gemeinden Betriebstätten unterhalten, so ist der Freibetrag nach dem Verhältnis der in den einzelnen Gemeinden gezahlten Lohnsummen aufzuteilen. Hierbei sind auch die Betriebstättengemeinden zu berücksichtigen, die keine Lst erheben. Wird das Gewerbeunternehmen nicht während des ganzen Rechnungsjahres betrieben, so

1) vgl. Abschnitt 104 GewStR

ermäßigen sich die Freigrenze und der Freibetrag entsprechend, § 23 Abs. 2 Satz 2 GewStG.

Beispiele¹:

- 1) Ein Unternehmen hat 4 Betriebstätten, und zwar je eine in den Gemeinden A, B, C und D, wobei die Gemeinde D keine Lsst erheben soll. Die Jahreslohnsumme des Gesamtunternehmens beträgt 20 000 DM; davon entfallen auf die Gemeinden A 10 000 DM, B 5 000 DM, C 4 000 DM, D 1 000 DM. Der Freibetrag von 9 000 DM ist wie folgt aufzuteilen:

Gemeinde A:	9000:2	=	4 500 DM
Gemeinde B:	9000:4	=	2 250 DM
Gemeinde C:	9000:5	=	1 800 DM
Gemeinde D:	9000:20	=	<u>450 DM</u>
			9 000 DM

- 2) Ein Unternehmen war, z. B. wegen Geschäftsaufgabe, nur 9 Monate im Rechnungsjahr steuerpflichtig. Die Gesamtlohnsumme überstieg in diesem Zeitraum nicht 18 000 DM; demnach können

$$9000 \times 9 : 12 = 6 750 \text{ DM}$$

als Freibetrag von der Lohnsumme abgezogen werden.

6. Berechnung der Lohnsummensteuer

Bei der Berechnung der Lsst ist - wie bei der Festsetzung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und Gewerbesteuerkapital - von einem Steuermeßbetrag auszugehen. Dieser wird auf der Grundlage einer einheitlichen Steuermeßzahl von 2 vom Tausend der auf volle 10 DM nach unten abgerundeten Lohnsumme ermittelt, § 25 Abs. 1 und 2 GewStG. Auf den so errechneten Steuermeßbetrag ist der von der Gemeinde für das Rechnungsjahr festgesetzte Hebesatz anzuwenden.

Der Hebesatz, den die Gemeinde in der Haushaltssatzung zu beschließen hat, muß für alle lohnsummensteuerpflichti-

1) vgl. Blümich-Boyens-Steinbring-Klein aaO, Anm. 6 zu § 23 GewStG

gen Betriebe innerhalb der Gemeinde der gleiche sein, § 25 Abs. 3 GewStG. Ein entsprechend § 17 GewStG bis zu 3/10 erhöhter Hebesatz für die der Zweigstellensteuer unterliegenden Betriebe kann nach zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts¹ nicht mehr zugrundegelegt werden.

7. Fälligkeit der Steuer

Die Lst für einen Kalendermonat ist spätestens am 15. des darauffolgenden Kalendermonats zu entrichten, § 26 Abs. 1 Satz 2 GewStG. Hat die Gemeinde gemäß § 23 Abs. 1 GewStG die Lohnsumme eines jeden Kalendervierteljahres als Besteuerungsgrundlage bestimmt, so ist die Steuer spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendervierteljahrs zu zahlen.

8. Verfahren

Bei der Lst gibt es heute, im Gegensatz zu früher², keine Vorauszahlungen und keine Jahresveranlagung. Der Unternehmer muß vielmehr die Steuer für jede hebeberechtigte Gemeinde selbst errechnen und spätestens zu den Fälligkeitsterminen (siehe 7.) eine Erklärung über die Berechnung der Steuer abgeben, § 26 GewStG. Diese Erklärung ist eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung, ihre Abgabe kann nach § 202 AO erzwungen werden³.

Der Steuermeßbetrag nach der Lohnsumme wird nur dann zerlegt, wenn sich eine Betriebstätte zusammenhängend über mehrere Gemeinden erstreckt, § 35 GewStG. Beteiligt ist jede Gemeinde, über deren Gebiet sich die Betriebstätte erstreckt, auch wenn sie keine Lst erhebt⁴.

Die Zerlegung ist von dem Unternehmer selbst vorzunehmen, und zwar nach seinem freien Ermessen. Er braucht nicht nach einem besonderen Zerlegungsmaßstab vorzugehen, hat

1) BVerfG, Urteil vom 13.7.1965, BVerfGE 19, 101 ff
BVerfG, Beschluß vom 14.2.1967, DStR 1967, S.258

2) s.o. Seite 3

3) Lenski-Steinberg aaO, Anm. 3 zu § 26 GewStG

4) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein aaO, Anm. 3 zu § 35 GewStG

aber in der Lsst-Erklärung anzugeben, nach welchen Gesichtspunkten er die Zerlegung vorgenommen hat¹. Eine Verpflichtung, sich Kenntnisse über die in Betracht kommenden Verhältnisse zu verschaffen oder ins einzelne gehende Berechnungen anzustellen, besteht nicht. Im allgemeinen genügt es, den Steuermeßbetrag zur Hälfte nach der Zahl der in den Gemeinden wohnhaften Arbeitnehmer und zur Hälfte nach dem Wert der in den beteiligten Gemeinden gelegenen Betriebsflächen zu zerlegen. Ist eine Gemeinde mit dieser Zerlegung nicht einverstanden, so kann sie das zuständige Betriebsfinanzamt anrufen, das in diesem Fall den Zerlegungsanteil festsetzt.

Die Festsetzung des Steuermeßbetrags erfolgt nicht von Amts wegen, sondern nur, wenn der Steuerschuldner oder eine beteiligte Gemeinde die Festsetzung beantragt und ein berechtigtes Interesse an der Festsetzung dargetan wird, § 27 Abs. 1 GewStG.

Ein berechtigtes Interesse liegt vor, wenn z. B. über die Höhe der Lohnsummensteuerzahlung oder über das Bestehen einer Betriebstätte zwischen dem Steuerschuldner und der hebeberechtigten Gemeinde Streit entstanden ist oder wenn der Unternehmer nachträglich feststellt, daß er eine unrichtige Lsst-Erklärung abgegeben hat.

Der Antrag auf Festsetzung des Steuermeßbetrags muß innerhalb der ersten sechs Monate nach Ablauf des Rechnungsjahres bei dem zuständigen Betriebsfinanzamt gestellt werden, § 27 Abs. 2 GewStG; es handelt sich hierbei um eine Ausschußfrist. Der Steuermeßbetrag ist aber auf Antrag der Gemeinde auch nach Ablauf dieser Frist festzusetzen, wenn der Unternehmer vorsätzlich oder fahrlässig Erklärungen über die Berechnungsgrundlagen nicht oder nicht richtig abgegeben hat, GewStR Abschnitt 107 Abs. 3.

Der Steuermeßbetrag wird entweder für ein Rechnungsjahr

1) Muthling aaO, § 35 GewStG

oder für ein Teilrechnungsjahr festgesetzt. Für ein volles Rechnungsjahr wird er festgesetzt, wenn der Antrag nach Ablauf des Rechnungsjahrs gestellt wird. Wird der Antrag vor Ablauf des Rechnungsjahrs gestellt, so ist der Meßbetrag für die vor der Antragstellung vollendeten Kalendermonate (Teilrechnungsjahr) festzusetzen, § 27 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 GewStG.

9. Verhältnis der Lsst zur Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital

Die Verkoppelung der Hebesätze der Realsteuern wie auch der Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer ist gesetzlich festgelegt. Den Gemeinden ist die Erhebung der Lsst freigestellt, während sie die Gewerbesteuern nach Ertrag und Kapital stets zusammen erheben müssen, jedoch einen gewissen Spielraum in der Festsetzung des Verhältnisses der allgemeinen Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital zur Lsst haben.

Die Belastung der Unternehmen mit Gewerbesteuer ist nicht nur wegen der unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden verschieden hoch. Sie ist für Einzelunternehmen und Personengesellschaften wegen der für diese Unternehmensform bestehenden Tarifdegression bei der Gewerbeertragssteuer geringer als bei Körperschaften. Vor allem aber ist die Belastung - unabhängig von der Unternehmensform - verschieden hoch, je nachdem ob die Gemeinde die Lsst erhebt oder nicht. Jedoch tritt im Falle der Erhebung der Lsst eine Steuerersparnis bei der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital ein; durch landesrechtliche Vorschriften über die Höhe der Hebesätze als nicht genehmigungspflichtige Höchstsätze sind für die Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital bei gleichzeitiger Erhebung der Lsst niedrigere Beträge bestimmt als für den Fall, daß die Lsst nicht erhoben wird¹.

1) vgl. VO der Landesregierung von NRW über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinden vom 9.12. 1952 (GVBl. für das Land NRW 1953, S. 103)

Die Durchschnittshebesätze der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital betrugen 1962 in Gemeinden, die keine Lsst erheben, 287 v.H., in Gemeinden, die zusätzlich Lsst erheben, 245 v.H.¹.

- a) Belastung durch Gewerbeertragsteuer, wenn keine Lsst erhoben wird

Bei einer Anwendung der Steuermeßzahl von 5 v.H. auf den Durchschnittshebesatz von 287 v.H. ergibt sich eine Belastung der Körperschaften von 14,35 v.H. des Gewerbeertrags.

Die Belastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist wegen der Tarifdegression je nach der Höhe des Gewerbeertrags verschieden hoch. Dies soll an einigen Beispielen für Fälle dargestellt werden, in denen die Tarifdegression in vollem Umfang (mit der Wirkung eines Freibetrages von 12 000 DM) zum Zuge kommt; der Gewerbeertrag übersteigt in diesen Fällen 16 800 DM.

- 1) Gewerbeertrag 20 000 DM
Gewerbeertragsteuer 14,35 v.H. von 8 000 DM =
1 148 DM = 5,74 v.H. des Gewerbeertrags von
20 000 DM
- 2) Gewerbeertrag 50 000 DM
Gewerbeertragsteuer 5 453 DM = 10,9 v.H. des
Gewerbeertrags
- 3) Gewerbeertrag 100 000 DM
Gewerbeertragsteuer 12 628 DM = 12,63 v.H. des
Gewerbeertrags
- 4) Gewerbeertrag 200 000 DM
Gewerbeertragsteuer 26 978 DM = 13,49 v.H. des
Gewerbeertrags
- 5) Gewerbeertrag 500 000 DM
Gewerbeertragsteuer 70 028 DM = 14 v.H. des
Gewerbeertrags.

1) Institut FSt, Heft 82, S. 35

b) Belastung durch Gewerbeertragsteuer bei gleichzeitiger Erhebung der Lsst

Die Belastung der Körperschaften ergibt sich aus der Anwendung der Steuermeßzahl von 5 v.H. auf den Durchschnittshebesatz von 245 v.H.; sie beträgt dann 12,25 v.H. des Gewerbeertrags.

Die Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind wegen der für sie bestehenden Tarifdegression geringer belastet. Die Belastung beträgt z. B. bei einem Gewerbeertrag von

20 000 DM	4,9	v.H.	des Gewerbeertrags
50 000 DM	9,31	v.H.	
100 000 DM	10,78	v.H.	
200 000 DM	11,51	v.H.	
500 000 DM	11,96	v.H.	des Gewerbeertrags.

Zu dieser Belastung tritt die zusätzliche Belastung mit Lsst hinzu. Deren Aufkommen betrug 1962 rund 28 v.H. der Gewerbeertragssteuer. Demgemäß errechnet sich in Gemeinden, die zusätzlich die Lsst erheben, folgende durchschnittliche Belastung der Unternehmen mit Gewerbeertragsteuer und Lsst

1) für Körperschaften

$12,25 + 3,43 = 15,68$ v.H. des Gewerbeertrags

2) für Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei einem Gewerbeertrag von

20 000 DM	4,9 + 1,37 =	6,27 v.H. des Gewerbe-
50 000 DM	9,31 + 2,61 =	11,92 v.H. ertrags
100 000 DM	10,78 + 3,02 =	13,80 v.H.
200 000 DM	11,51 + 3,22 =	14,73 v.H.
500 000 DM	11,96 + 3,35 =	15,31 v.H.

c) Verminderte Belastung durch Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe

Da die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe zu einer Verminderung des Gewinns und des Gewerbeertrags führt, ist die

effektive Belastung mit Gewerbesteuer geringer als die vorstehend errechneten Beträge. Sie stellt sich danach folgendermaßen dar:

1) Gewerbeertragsteuer, wenn keine Lsst erhoben wird:

Körperschaften 12,55 v.H.

Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei einem Gewerbeertrag von

20 000 DM 5,02 v.H.

50 000 DM 9,54 v.H.

100 000 DM 11,04 v.H.

200 000 DM 11,79 v.H.

500 000 DM 12,62 v.H.

2) Gewerbeertragsteuer, wenn zusätzlich Lsst erhoben wird

Tritt die Lsst, die im Durchschnitt 28 v.H. der Gewerbeertragsteuer beträgt, zu dieser hinzu, so erhöht sich in der Wirkung die Steuermeßzahl von 5. v.H. um 28 v.H. = 1,4 v.H. auf 6,4 v.H. Die effektive Belastung mit Gewerbeertragsteuer und Lsst, die sich unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ergibt, beträgt danach

bei Körperschaften 13,55 v.H.

bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften

bei einem Gewerbeertrag von

20 000 DM 5,42 v.H.

50 000 DM 10,24 v.H.

100 000 DM 11,92 v.H.

200 000 DM 12,73 v.H.

500 000 DM 13,26 v.H.

d) Belastung durch Gewerbekapitalsteuer

Beim Gewerbekapital beträgt die Steuermeßzahl einheitlich 2 v.T. Es bestehen hier keine Belastungsunterschiede zwischen Körperschaften einerseits und Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften andererseits. Der Hebesatz ist jedoch der gleiche wie bei der Gewerbeertragsteuer:

287 v.H., wenn keine Lsst erhoben wird

245 v.H., wenn zusätzlich Lsst erhoben wird.

Dem entspricht eine unterschiedliche Belastung des Gewerbekapitals von 5,74 v.H. bzw. 4,9 v.H.

Nach den Ergebnissen der Gewerbesteuerstatistik 1963 betrug der Einheitswert des gewerblichen Betriebs für die Einzelunternehmen und Personengesellschaften rund 40 Mrd. DM, für die Körperschaften rund 60 Mrd. DM.

Danach ergeben sich als Belastung mit Gewerbekapitalsteuer folgende v.T. - Sätze des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs:

- 1) Wenn nur die Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital erhoben wird
bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften 6,0 v.T.
bei Körperschaften 7,11 v.T.,
- 2) wenn zusätzlich die Lsst erhoben wird
bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften 5,52 v.T.
bei Körperschaften 6,13 v.T.¹.

Festzustellen ist also, daß trotz niedrigerer Gewerbesteuerhebesätze bei gleichzeitiger Erhebung der Lsst eine erhöhte Belastung der Unternehmen eintritt.

10. Lsst und Realsteuergarantie in Art. 106

Nach Art. 106 Abs. 6 Satz 1 steht das Aufkommen der Realsteuern den Gemeinden zu. Gleichgültig nun, ob man den Begriff der Realsteuern im Sinne von Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 ausschließlich als Oberbegriff von Grund- und Gewerbesteuer versteht, so daß andere Realsteuern mit dem Grund-

1) Das vorstehende Zahlenmaterial entstammt den Aufstellungen in Institut FSt, Heft 82, S. 35 ff, der Gewerbesteuerstatistik 1965, dem Finanzbericht 1967 und 1968 und der Reihe Finanzen und Steuern des Statistischen Bundesamtes.

gesetz von vornherein nicht vereinbar wären¹, oder ob man zu einer Definition des Realsteuerbegriffs gelangt, der alle Realsteuern, auch solche über Grund- und Gewerbesteuer hinaus, umfaßt², in jedem Fall gehört die Lsst als Teil der Gewerbesteuer zu den Realsteuern³.

Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG garantiert den Gemeinden das Realsteueraufkommen und damit auch das Lsst-Aufkommen aber nur in dem Umfang, der sich aus der jeweiligen bundes- und landesrechtlichen Regelung der Realsteuern ergibt. Er gewährleistet ihnen keinen bestimmten Umfang dieses Aufkommens⁴. Auch wird keineswegs der Fortbestand der Realsteuern überhaupt gesichert. Aus der nach herrschender Meinung gültigen Auslegung des Art. 106 GG, die in den Bezeichnungen der einzelnen Steuern lediglich Kurzformeln für die Angabe des Steuergegenstandes, nicht aber die Garantie der jeweiligen Steuer erblickt⁵, folgt, daß die Vorschrift weder den Bund noch (im Rahmen des Art. 105 Abs. 2 GG) die Länder zur Einführung bzw. Beibehaltung der betreffenden Steuern zwingt.

Art. 106 GG bestimmt nicht, daß die von ihm genannten Steuern auch eingeführt und erhoben werden müssen, sondern nur, wem sie gehören, wenn sie eingeführt und erhoben werden⁶. Insbesondere gilt dies für die in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 den Gemeinden zugewiesenen Realsteuern. Jedoch darf die Realsteuergesetzgebung nicht ohne weiteres aufgehoben werden, sondern nur, wenn den Gemeinden auf andere Weise ein Bereich eigenständiger Finanzierung eröffnet wird⁷.

Aus alledem folgt, daß in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG nicht die Existenz der Realsteuern und damit auch der Lsst garantiert wird, sondern nur die Ertragshoheit der Gemeinden für den Fall, daß sie fortbestehen.

1) so BVerfGE 3, 438

2) so Maunz-Dürig, aaO, Art. 105, Rdnr. 38

3) s. u. Seite 80 f.

4) Görg, Staats- und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge 1957, S. 222

5) Klein, aaO, S. 127 f.; Sasse, aaO, S. 423 ff.

6) Sasse, aaO, S. 452; Paulick, aaO, S. 159 f.

7) Sasse, aaO, S. 454 ff.

Über die Einlegung eines Rechtsmittels und die Rechtswege bei der Lsst siehe unten IV 6 a.

III. Die Lohnsummensteuer als Erhebungsform der Gewerbesteuer im Rahmen des Steuerharmonisierungsprogramms in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft

1. Der Wettbewerb in einem gemeinsamen Markt, den zu schaffen sich die Mitgliedstaaten der EWG vorgenommen haben, wird durch viele Faktoren beeinflusst. Einer dieser Faktoren, und zwar bei den heutigen Verhältnissen ein sehr bedeutender, ist die Steuer. Sie beeinflusst die Höhe der Erzeugnispreise und die Höhe des Gewinns, der dem Unternehmer als Ergebnis seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verbleibt, wenn auch das Ausmaß dieses Einflusses bei den einzelnen Steuerarten unterschiedlich ist.

Die steuerliche Belastung wirkt sich als Wettbewerbsfaktor nicht nur innerhalb der nationalen Wirtschaft aus, sondern zunehmend auf die deutsche Volkswirtschaft im Rahmen der EWG und der gesamten Weltwirtschaft. Steuerstrukturunterschiede bewirken daher eine Verschiebung der Wettbewerbsbedingungen¹.

Der angestrebte Zusammenschluß der einzelnen Märkte zwingt daher die Mitgliedstaaten der EWG zu Anpassungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Besteuerung. Sinn und Zweck der Steuerharmonisierung innerhalb der EWG ist es, die Schaffung binnenmarktähnlicher Verhältnisse zu unterstützen².

Hierbei ist die Frage der unterschiedlichen Steuern von größter Bedeutung; diese brauchen kein Hindernis zu sein, wie die Beispiele der Schweiz und der USA zeigen, wo trotz unterschiedlicher Steuerhandhabung in den Gliedstaaten voll arbeitsfähige Märkte bestehen. Auch in Deutschland bestehen zwischen verschiedenen Standorten der Industrie und des Han-

1) Institut FSt, Heft 80, S. 62

2) Groeben-Boeckh, Kommentar zum EWG-Vertrag, aaO, Band I, Art. 2, S. 6 f.; Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung aaO, Art. 2, S. 5 ff.

dels steuerliche Belastungsunterschiede; dies tritt sehr deutlich bei den durch unterschiedliche Hebesätze bedingten, oft schon von Ort zu Ort verschieden hohen Gewerbesteuern zutage. Auch diese steuerlichen Differenzen brauchen nicht die Herausbildung eines echten Marktes zu beeinträchtigen¹.

Jedoch ist es eine Frage des Grades der steuerlichen Differenz, ob eine Marktgemeinschaft noch oder nicht mehr möglich ist. Bei Bildung des Gemeinsamen Marktes stellen sich eine Anzahl steuerlicher Fragen:

Wie stark weicht die Besteuerung in den EWG-Staaten voneinander ab? Lassen die vorhandenen Steuerunterschiede noch die Bildung eines einigermaßen funktionierenden Marktes zu? Oder müssen die Mitgliedstaaten steuerliche Maßnahmen ergreifen, um eine zu starke Beeinträchtigung des Wettbewerbs auf dem Gemeinsamen Markt durch die Differenzierung in der Besteuerung zu vermeiden? Zwingt damit die Gründung der EWG die Mitgliedstaaten auch zu einer gewissen Neuorientierung ihrer Steuerpolitik?

Bei näherer Betrachtung sind die in den sechs Teilnehmerstaaten gegebenen steuerlichen Tatbestände für die Entwicklung des Gemeinsamen Marktes von nicht zu unterschätzender Bedeutung.

Spezielle Steuerfragen, also die Fragen, die sich für die einzelnen Steuern aus dem Tatbestand des Gemeinsamen Marktes ergeben, müssen noch gründlich untersucht werden. Hinsichtlich der gewerblichen Lohnsummensteuer soll hierzu im folgenden ein Beitrag geleistet werden.

Unter der Herrschaft des empirischen Gesetzes der wachsenden öffentlichen Ausgaben waren die Gemeinwesen gezwungen, die Besteuerung zu verfeinern und die Steuerquellen immer tiefer auszuschöpfen. Das Gebot der finanziellen Leistungs-

1) Institut FSt, Heft 52, Einleitung S. 7

steigerung der Gemeinden - bedingt durch zivilisatorischen Fortschritt, Entfaltung der Wirtschaftskräfte und Entwicklung des Wirtschaftslebens - hat die Steuersysteme zu einer Entwicklung in einheitlicher Richtung gezwungen¹.

Einer der ersten, der klar erkannt hat, daß sich diese Tendenzen einer Annäherung der Steuersysteme in der Zukunft verstärken werden, war Ottmar Bühler, der daher immer die wachsende Bedeutung vergleichender Studien auf dem Gebiete der Steuersysteme hervorgehoben hat, damit sich auf der Grundlage der sich daraus ergebenden Erkenntnisse der Vorgang der Annäherung noch besser entwickeln könne².

Mit der Integration der europäischen Wirtschaft gewinnt das Problem der Annäherung der europäischen Steuersysteme auch in praktischer Hinsicht den Charakter der Dringlichkeit. Die Intensivierung des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs und die Steigerung der Freizügigkeit der Menschen und des Kapitals werfen bei immer häufigeren Gelegenheiten die Frage nach den Auswirkungen der einzelnen Steuersysteme auf. Wer immer sich in seinem Wirtschaftstun international bewegen will, muß sich angesichts der bestehenden Unterschiede in der Höhe der Besteuerung namentlich darüber im klaren sein, welchen steuerlichen Belastungen er hier und dort ausgesetzt ist, wobei sich natürlich auch ständig stärker der Wunsch nach Nivellierung der Steuerbelastung zeigt, da diese zu einem großen, ja manchmal entscheidenden Faktor der Kostenrechnung geworden ist³.

Bezüglich der Besteuerungsunterschiede in den verschiedenen Steuersystemen ist die Angleichung weitaus schwieriger als auf manchen anderen Rechtsgebieten, da auf die Besteuerung immer die wirtschaftlichen, sozialen, kulturellen,

1) Spitaler, aaO, S. 120

2) Bühler, Aus der Praxis des Internationalen Steuerrechts, aaO, Sp. 702; ders. Prinzipien des internationalen Steuerrechts, aaO, Kap. 3, S. 10 ff.

3) Albers, aaO, S. 367 f.

zivilisatorischen, geschichtlichen, geographischen, völkerpsychologischen und sonstigen Unterschiede in den einzelnen Ländern und der in ihnen lebenden Menschen sehr stark und nachhaltig einwirken¹.

Inwieweit ist nun bei der gewerblichen Lohnsummensteuer unter diesen Gesichtspunkten eine Angleichung oder gegebenenfalls Abschaffung erstrebenswert und möglich?

2. Um hierüber einen umfassenden Überblick zu gewinnen, soll im folgenden untersucht werden, wie die Gemeindefinanzsysteme der europäischen Länder, mit dem Schwerpunkt auf der Gewerbesteuer, aufgebaut sind, mit welchen gewerblichen oder der deutschen GewSt, insbesondere der Lsst, ähnlichen Abgaben die Unternehmen belastet werden, und schließlich, ob der der Lsst in Deutschland gemachte Vorwurf, sie sei eine rein deutsche Steuer, berechtigt ist. Hieran anschließend soll eine Betrachtung darüber angestellt werden, welche steuerpolitischen Auswirkungen sich diesbezüglich für die Bundesrepublik ergeben.

a) Bundesrepublik Deutschland

Das derzeitige deutsche Steuersystem unterscheidet sich nicht unwesentlich von dem einiger EWG- und anderer europäischer Staaten.

Großes Gewicht legt die Bundesrepublik in Fortsetzung der Politik des Reiches und derjenigen der Einzelstaaten auf die Einkommenbesteuerung.

Das heutige Gemeindesteuersystem beruht überwiegend auf den sogenannten Realsteuern. Unter diesen nimmt die GewSt eine völlig dominierende Stellung ein, während die Grundsteuer stark zurückgegangen ist. Neben den Realsteuern erheben die Gemeinden die sog. kleinen Steuern, gekennzeichnet durch gleichfalls ständig zurückgehende Bedeutung und re-

1) Barrère, Der Einfluß des wirtschaftlichen Wachstums der Mitgliedstaaten auf die Probleme der Steuerharmonisierung, aaO, S. 134

lativ geringfügiges Aufkommen. Eine Personalsteuer findet sich nach Abschaffung der Bürgersteuer im Jahre 1942 im Gemeindesteuersystem nicht mehr¹.

Die Gemeindeeinnahmen fließen zur Zeit im wesentlichen aus eigenen Steuern, unter denen die Realsteuern den Vorrang haben. Daneben erhalten die Gemeinden in ständig steigendem, heute bereits sehr erheblichen Umfang staatliche Zuweisungen auf Grund der kommunalen Finanzausgleichsgesetze der Länder².

Das gemeindliche Steuersystem, das in seiner ursprünglichen Konzeption eine selbstverwaltungskonforme Regelung darstellte, ist in den letzten Jahrzehnten im wesentlichen durch folgende Faktoren stark beeinträchtigt worden: Durch das unverhältnismäßige Anwachsen der GewSt, insbesondere der Gewerbebeertragsteuer, durch das Zurückgehen der Grundsteuer und durch das Fehlen einer Gemeindepersonalsteuer. Die Folge davon ist, daß die Gewerbebetriebe einseitig belastet werden und die kommunalen Steuereinnahmen insoweit stark konjunkturrempfindlich sind. Das Übergewicht der GewSt hat auch das Steueraufkommen von Gemeinde zu Gemeinde sich völlig unterschiedlich entwickeln lassen³.

Für die großen Gemeindesteuern (GewSt, GrundSt) sind bezüglich ihrer Konstruktion einheitliche Normen geschaffen worden - allerdings vorbehaltlich des Rechts und der Pflicht der Gemeinden, im Interesse ihrer Selbstverwaltung den sogenannten Hebesatz, d.i. das Vielfache des "Meßbetrags", festzusetzen. Eine zentrale und einheitliche Regelung der Besteuerung ist beim Willen zur Einheitlichkeit des Wirtschaftsgebietes trotz stärkster Anspannung der Steuertarife einfach geboten⁴.

1) Terhalle aaO, S. 156; Kommission für die Finanzreform aaO, Tz 351, S. 91

2) Gönnerwein, Gemeinderecht aaO, S. 112 ff.

3) Kommission für die Finanzreform nach aaO, Tz. 570 S. 164

4) Terhalle aaO, S. 170

Die Gemeinden können die GewSt neben dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital auch nach der Lohnsumme erheben, § 6 Abs. 2 GewStG. Die Steuermeßzahlen sind nach dem Gewerbeertrag für die ersten 7 200 DM 0 v.H., für je weitere 2 400 DM 1 v.H. bis 5 v.H., § 11 Abs. 2 GewStG, nach dem Gewerbekapital 2 v.T., § 13 Abs. 2 GewStG. Die Summe der so berechneten Meßbeträge für Gewerbeertrag und -kapital wird mit den von den Gemeinden festgelegten Hebesätzen vervielfältigt. Der Durchschnittshebesatz betrug im Rechnungsjahr 1962 bei den Gemeinden, die keine Lsst erheben, 287 v.H., bei den anderen Gemeinden 245 v.H.

Bei der Lsst ist die Steuermeßzahl 2 v.T. Daraus ergibt sich der Steuermeßbetrag, der mit dem Gemeindehebesatz vervielfältigt wird. Im Rechnungsjahr 1958 betrugen die Durchschnittshebesätze 842 v.H. Die Durchschnittshebesätze betrugen 1963 für Gewerbeertrags- und -kapitalsteuer 268 v.H., für die Lsst 816 v.H., 1964 271 v.H. und 780 v.H.¹.

Die Größenordnungen der Steuereinnahmen aus Gewerbeabgaben ergeben sich aus folgender Übersicht (in v.H. des Gesamtsteueraufkommens)²:

	1963		1965	
GewSt	9 273 Mio.	10,2	10 282 Mio.	8,9
GewSt nach Ertrag und Kapital	8 465 Mio.	9,3	9 349 Mio.	8,0
Lsst	808 Mio.	0,9	933 Mio.	0,9

Noch 1958 belief sich das Aufkommen der GewSt nur auf 5 206,7 Mio. DM = 71,26 % des Gemeindesteueraufkommens, 1964 bereits auf rund 80 %³. Die Lsst erbrachte dabei 1964 666,2 Mio. DM⁴.

Die Belastung der Unternehmen mit GewSt ist nicht nur wegen der unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden verschieden

1) Mennel aaO, S. 38; Unice aaO, S. 106 f.

2) Quelle: Finanzbericht 1965, Übersicht S. 61, 86/87; Finanzbericht 1968

3) Unice aaO, S. 108; Kommission für die Finanzreform aaO, Tz. 374, S. 97

4) Statistisches Bundesamt, Fachserie L der Reihe Finanzen und Steuern 1964, Reihe 2, S. 9

hoch. Vor allem ist die Belastung verschieden hoch, je nachdem, ob die Gemeinde die Lsst erhebt oder nicht. Durch die Erhebung der Lsst können insbesondere die lohnintensiven Betriebe zusätzlich belastet werden. Im Falle der Erhebung der Lsst tritt zwar eine Steuerersparnis bei der GewSt nach Ertrag und Kapital ein, weil durch landesrechtliche Vorschriften über die Höhe der Hebesätze als nicht-genehmigungspflichtige Höchstsätze für die GewSt nach Ertrag und Kapital bei gleichzeitiger Erhebung der Lsst niedrigere Beträge bestimmt sind als für den Fall, daß die Lsst nicht erhoben wird¹.

Durch diese Ersparnis bei der GewSt nach Ertrag und Kapital können aber in einigen Fällen lohnintensive Betriebe keinen Ausgleich für die Belastung mit Lsst finden. Umgekehrt kann bei kapitalintensiven Betrieben die durch den niedrigen Hebesatz eintretende Steuerersparnis an GewSt nach Ertrag und Kapital größer sein als die zusätzliche Belastung mit Lsst.

b) Frankreich

Infolge der stark zentralisierten Struktur der Verwaltung in Frankreich bleibt für die örtlichen Gebietskörperschaften - die Départements und Gemeinden - sowohl in finanzieller als auch in jeder anderen Beziehung wenig Raum für ein Selbstverwaltungsrecht².

Entsprechend dem im französischen Steuersystem herrschenden Prinzip, daß Steuern nur durch ein Gesetz auferlegt werden können, genehmigt jedes Jahr ein Artikel des Finanzgesetzes ausdrücklich die Erhebung der Steuern, die im Budget vorgesehen sind. Dennoch gestalten Verordnungen weitgehend das Steuerwesen³.

1) vgl. die Verordnung der Landesregierung NRW über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinwesen vom 9.12.1952 (GVBl. für das Land NRW 1953, S. 103)

2) Coulbois, aaO, S. 236

3) Trotabas, Précis de science et Législation financière, S. 37

Das Finanzsystem der örtlichen Gemeinwesen.

Die Départements und Gemeinden - auch als nachgeordnete Gebietskörperschaften bezeichnet - sind in ihrer Finanzgebarung sehr beschränkt. Die Zentralbehörden (Unterpräfekten, Präfekten und Minister) üben im finanzwirtschaftlichen Bereich eine strenge Kontrolle aus. Die Gemeinden und Départements sind verpflichtet, diesen ihre Budgets vor dem Vollzug zur Genehmigung vorzulegen¹.

Die seit dem 1. Weltkrieg beträchtlich erweiterte Staatsgewalt über die Finanzgebarung der lokalen Gemeinwesen hat ihre Ursache in dem Anschwellen der Ausgaben bei gleichzeitigem Rückgang der Einnahmen. So sah sich der Staat veranlaßt zu intervenieren, um das finanzielle Gleichgewicht zu sichern.

Dem wachsenden Einfluß der Staatsgewalt auf die Einnahmen entsprach das Ansteigen der Zuschüsse, die der Staat den örtlichen Budgets zuweist.

Daß das gegenwärtig bestehende örtliche Finanzsystem noch viel zu wünschen übrig läßt, zeigen die jahrelangen, noch nicht abgeschlossenen Reformarbeiten.

Die Finanzen der Départements und Kommunen haben in Frankreich eine nicht zu unterschätzende Bedeutung. Im Rechnungsjahr 1963 beliefen sich die Budgetausgaben der Départements und Gemeinden auf rund 40 % der Staatsausgaben. Die Deckung dieser Ausgaben wurde zu 53 % aus Steuermitteln bewirkt².

Das System der zugunsten von Départements und Gemeinden erhobenen Steuern ist außerordentlich kompliziert. Den Kern der Steuereinnahmen bilden die Steuerzuschläge (centimes additionels), die als quotenmäßiger Zuschlag auf die alten Staatssteuern erhoben werden, die selbst nicht mehr erhoben werden und zu dem einzigen Zweck aufrechterhalten

1) Coulbois aaO, S. 239; Laufenburger aaO, S. 56

2) EWG, Kommission, aaO, Übersicht Frankreich

wurden, um die Basis für die Berechnung der Gemeindesteuern zu bilden. Die Unbeweglichkeit dieses Systems führte sehr schnell zu finanziellen Schwierigkeiten für die Gemeinden und Départements und zog das Anwachsen der Staatssubventionen wie auch die Vervielfachung der Gemeindesteuern nach sich, von denen zur Zeit die wichtigste die "taxe locale" (indirekte Steuer) ist, die vor einigen Jahren reformiert wurde.

Die Steuerzuschläge werden auf der Grundlage der sog. "anciennes contributions", d.h. realsteuerartiger direkter Steuern, festgesetzt: Der Grund- und Gebäudesteuer, der Mobiliarsteuer und schließlich der Patentsteuer ("contribution des Patentes", auch kurz als "patente" bezeichnet), die jede Person schuldet, die eine gewinnbringende Tätigkeit ausübt, mit Ausnahme der Landwirte, der Gehaltsempfänger und der Handwerker, sofern diese allein arbeiten¹.

Diese Patentsteuer wird in deutschen Übersetzungen häufig auch als Gewerbesteuer bezeichnet, da es sich um eine Objektsteuer auf gewerbliche (und freiberufliche) Tätigkeiten handelt; sie ist jedoch, wie sich aus nachstehenden Erörterungen ergibt, in ihren Bemessungsgrundlagen und sonstigen Kennzeichen nicht mit der deutschen GewSt zu vergleichen; insbesondere enthält sie keine Ertrags- und keine Lohnsummensteuerelemente. Für gewerblich genutzte Räume wird eine Mietwertsteuer erhoben, eine Art Zusatzsteuer zur Patentsteuer.

Auf Grund der Rechtsverordnung vom 7.1.1959 über die Reform der Départements- und Gemeindesteuern soll die Patentsteuer als eine "Berufssteuer" ("taxe professionnelle") modernisiert werden, doch sind hierfür die Reformarbeiten noch nicht abgeschlossen².

Neben der Patentsteuer und der gewerblichen Mietwertsteuer

1) Singer, Traité Général des Finances Communales et Départementales, S. 169-172; Kiese Wetter aaO, S. 9-15

2) Institut FSt, Heft 82, S. 43

der Départements und Gemeinden wird in Frankreich zugunsten des Staats eine Lsst und, als Zuschlag zu dieser Lsst, eine Lehrlingsabgabe erhoben.

a) Die Patentsteuer

Sie bildet eine der Haupteinnahmequellen der Gemeinden und Départements. Indem alle Arten gewerblicher und freiberuflicher Unternehmen zwar nach objektiven äußeren Merkmalen, jedoch möglichst betriebs- oder zumindest branchenindividuell damit belastet werden, sollen sie zum Finanzbedarf der Unterverbände beitragen. Die Besteuerungsgrundlagen werden differenziert nach der Art des Gewerbes oder Berufs, nach der Bevölkerungszahl der Gemeinde, nach den beschäftigten Personen der einzelnen Betriebe sowie nach dem Mietwert der Betriebsräume bzw. -ausstattungen¹.

Die Patentsteuer umfaßt eine feste Abgabe (droit fixe) und eine proportionale Abgabe (droit proportionnel), deren Einzelheiten in dem Patentsteuertarif (tarif des patentes) für die einzelnen Gewerbe- und Berufstätigkeiten festgesetzt sind². Die Gestaltung des Patentsteuertarifs obliegt einer dem Finanzministerium des Staates unterstehenden "Commission permanentes du tarif des patentes"; dieser Kommission gehören neben Vertretern des Finanz- und Wirtschaftsministeriums, des Industrie- und Handelsministeriums und des Innenministeriums auch Vertreter der Départements- und Kommunalverwaltung sowie der berufsständischen Kammern und der Berufsverbände an.

aa) Feste Abgabe

Der "droit fixe" setzt sich aus einem Steuergrundbetrag ("taxe variable") zusammen.

Der Steuergrundbetrag wird ohne Rücksicht auf Betriebs- und Gemeindegröße festgesetzt, der variable Steuermeßbetrag wird in der Regel je Arbeitnehmer festgesetzt und variiert für zahlreiche Gewerbe nach den Gemeindegrößen.

1) Mennel aaO, S. 38; Institut FSt, Heft 82, S. 44

2) Coulbois, aaO, S. 266

Im einzelnen werden Steuergrundbetrag und variabler Steuermeßbetrag nach drei Gewerbegruppen unterschieden¹. Die Festsetzungsmethoden der festen Abgabe sind recht kompliziert.

bb) Proportionale Abgabe

Der "droit proportionnel" im Rahmen der französischen Patentsteuer wird grundsätzlich nach dem Mietwert der dem Berufszweck dienenden Räume, dem Umfang der Betriebsausstattung und der benutzten Energie festgesetzt. Die Sätze dieser Proportionalabgabe sind im einzelnen im Patentsteuertarif entsprechend der vorstehend unter aa) für die feste Abgabe genannten Unterteilungen nach Gewerbebezügen festgesetzt².

Der Patentsteuerbetrag wird festgesetzt, indem die Bemessungsgrundlagen, d.h. die feste Abgabe (Steuergrundbetrag und variabler Steuermeßbetrag) und die proportionale Abgabe, anhand des Patentsteuertarifs je nach Gewerbe-
zweig, Betriebsgröße, Gemeindegrößenklasse u.a.m. festgestellt und addiert werden. Diese Summe wird mit 100 als einer Art "Steuermeßzahl" multipliziert; das Ergebnis läßt sich als eine Art "Steuermeßbetrag" kennzeichnen. Auf diesen Betrag wird der für jedes Département und jede Gemeinde unterschiedliche, von Jahr zu Jahr neu festzusetzende "centime le franc" (auch "centimes additionnels") als eine Art "Hebesatz" zur Feststellung des Patentsteuerbetrages angewandt. Der "Hebesatz" für Gemeinden und Départements wird von der Steuerverwaltung jedes Départements jährlich festgesetzt. Die Berechnung der Patentsteuer ist im einzelnen sehr kompliziert³. Ihre Erhebung erfolgt durch die örtlich zuständigen Behörden der Verwaltung der direkten Steuern.

1) vgl. Institut FSt, Heft 82, S. 43 ff.

2) Institut FSt, Heft 82, S. 48 f

3) Singer aaO, S. 170-172; Mennel, aaO, S. 38

Das Aufkommen betrug 1958 128 113 Mio. ffrs. = 16,13 % des Gemeindesteueraufkommens¹.

Die von gewerblichen Unternehmen oder freiberuflich Tätigen gezahlte Patentsteuer ist bei der Ermittlung des einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns abzugsfähig.

b) Die Mietwertsteuer

Auf gewerblich bzw. beruflich genutzte Räume, die dem "droit proportionnel" unterliegen, erheben die Gemeinden und Départements in Frankreich eine Mietwertsteuer (taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession)².

Ihre Bemessungsgrundlage ist der Mietwert der Räume entsprechend dem "droit proportionnel" der Patentsteuer. Diese gewerbliche Mietwertsteuer ist somit praktisch ein Zuschlag zur Proportionalabgabe der Patentsteuer.

c) Lohnsummensteuer

Die Lsst (versement forfaitaire à la charge des employeurs et des débiteurs de certaines pensions)³ ist in Frankreich im Gegensatz zur deutschen Lsst eine staatliche Steuer. Sie wird erhoben auf Löhne, Gehälter, Renten, Pensionen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer. Diese staatliche Lsst bedeutet praktisch einen Ausgleich zu Lasten des Arbeitgebers für die um 5 v.H. ermäßigte Einkommensteuer der Arbeitnehmer⁴. Diese pauschale Lohnabgabe in Höhe von 5 v.H. (Renten 3 v.H.) ist zwar eine Arbeitgeberabgabe, wird jedoch bei der Lohn- und Gehaltsgestaltung berücksichtigt.

aa) Steuersubjekte

Steuerschuldner der pauschalen Lsst sind alle Arbeitgeber, d.h. sowohl gewerblich als auch freiberuflich Selbständi-

1) Unice, aa0, S. 108

2) Art. 1528 Code Général des Impôts

3) Art. 231 Code Général des Impôts

4) Art. 198 Code Général des Impôts

ge, welche Arbeitskräfte beschäftigen. Landwirte und landwirtschaftliche Kleinhandwerker sind grundsätzlich davon befreit. Steuerschuldner der Pauschalabgabe auf Renten, Pensionen usw. sind die Sozialversicherungsträger.¹

bb) Steuerobjekte

Bemessungsgrundlage für die pauschale Lsst ist grundsätzlich die jährliche Brutto-Lohnsumme der Löhne, Gehälter, sonstigen Vergütungen, Naturalleistungen u.ä. Bestimmte Entschädigungen sowie Familien- und Sozialbeihilfen, welche beim Arbeitnehmer nicht einkommensteuerpflichtig sind, werden davon ausgenommen.

cc) Steuersätze

Der Normalsatz der Lsst beträgt 5 v.H. der gesamten Jahreslohnsumme; erhöhte Sätze von 10 v.H. gelten für Teile von Einzelgehältern zwischen 30 000 und 60 000 ffrs. und von 16 v.H. für Teile von Einzelgehältern über 60 000 ffrs.²

dd) Steuererklärung und Steuerzahlung

Die Lsst ist vom Arbeitgeber grundsätzlich monatlich zu zahlen; beträgt sie monatlich bis zu 200 ffrs., erfolgt die Zahlung vierteljährlich, beträgt sie vierteljährlich bis zu 200 ffrs., erfolgt die Zahlung jährlich.

Die Zahlung der Lsst kann der Arbeitgeber nicht mit der Lohnsteuerzahlung verbinden, da es im Gegensatz zu Deutschland in Frankreich keine Lohnsteuer gibt, die der Arbeitgeber zu Lasten des Arbeitnehmers eintreten und abführen muß. Er hat aber pflichtgemäß das Einkommen der Gehalts- und Lohnempfänger der Finanzverwaltung mitzuteilen³. Entsprechend hat für die Zahlung der Lsst jeder Arbeitgeber jährlich ein Verzeichnis seiner Beschäftigten mit Namen, Familienstand, Alter, Lohn- und Gehaltszahlungen usw. der zuständigen Finanzdirektion des Départements vorzulegen; in dieser Erklärung sind auch die gezahlten Lohn-

1) Institut FSt, Heft, S. 52

2) Mennel, aaO, S. 38; Institut FSt, Heft 82, S. 52

3) Coulbois, aaO, S. 250

summensteuern sowie die zugrundeliegenden steuerpflichtigen Löhne, Gehälter, Naturalleistungen u.a.m. anzugeben.

Die gezahlte Lsst ist bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns für die der Einkommen- und Körperschaftsteuer abzugsfähig¹.

d) Lehrlingsabgabe

Während bei der deutschen Regelung Beträge, die an Lehrlinge bezahlt worden sind, nicht unter die Lsst fallen, § 24 Abs. 3 Ziff. 1 GewStG, unterliegen in Frankreich natürliche Personen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, die gewerblich (nicht freiberuflich u.ä.) tätig sind, einer staatlichen Lehrlingsabgabe (taxe d'apprentissage)², die praktisch als Zuschlag zur Lsst erhoben wird. Handwerkliche Betriebe, die einen oder mehrere Lehrlinge unter 20 Jahren beschäftigen, sind davon befreit, ebenso Betriebe, deren Jahreslohnsumme unter 10 000 ffrs. liegt³.

Bemessungsgrundlage der Lehrlingsabgabe ist die Lohnsumme, auf welche die Lsst erhoben wird. Der Steuersatz beträgt 0,40 v.H. der Lohnsumme. Zahlung und Erklärung erfolgen entsprechend den Vorschriften bei der Lsst. - Die Lehrlingsabgabe ist als Betriebsausgabe bei der Einkommen- bzw. Körperschaftssteuer abzugsfähig.

Die Größenordnungen der Steuereinnahmen aus "Gewerbeabgaben" in Frankreich ergeben sich aus folgender Übersicht (1963)⁴:

		in v.H. des Gesamtsteuer- aufkommens
Patentsteuer	2 613 Mio. ffrs.	2,9
Lsst	6 302	7,0
Lehrlingsabg.	95	0,1
Mietwertst.	148 Mio. ffrs.	0,2.

1) Institut FSt, Heft 82, S. 53

2) Art. 224-230 Code Général des Impôts

3) Institut FSt, Heft 82, S. 54

4) Quelle: Statistiques et Etudes Financières,
Supplement, April 1965

1965 betrug das Gesamtgewerbesteueraufkommen in Frankreich 11 679 Mio. ffrs. = 10,8 v.H., davon das Lsst-Aufkommen 7 804 Mio. = 7,2 v.H.¹.

c) Italien

Ebenso wie in den anderen EWG-Staaten lautet auch in Italien das allgemeine Grundprinzip auf dem Steuergebiet: Keine Steuern ohne Gesetz, Art. 23 der italienischen Verfassung.

Die Beziehungen zwischen dem Staat einerseits und den verschiedenen Gebietskörperschaften andererseits werden durch Art. 119 der Verfassung bestimmt, der die finanzielle Selbstverwaltung der Regionen begrenzt.

Die zur Zeit bestehenden vier Regionen haben je eine besondere Selbstverwaltung; aber alle stützen sich auf den Artikel 119². Dieser ist die Grundlage für das Gesetz, das das Finanzwesen des Staates, der Provinzen und der Gemeinden koordiniert.

Die Grenzen der finanziellen Selbstverwaltung der Gemeinden sind eng gezogen. Sie sind an einigen Staatssteuern beteiligt (allgemeine Umsatzsteuer, Vergnügungssteuer) und können neben einigen Zuschlägen auf Staatssteuern (auf Grundbesitz-, Gebäude- und Agrarerträge) auch, im Gegensatz zu den Provinzen, einige eigene Steuern erheben (Familiensteuer, die persönlichen Charakter hat und progressiv vom Gesamteinkommen erhoben wird, ferner die Steuer auf Industrie, Handel, Handwerk und freie Berufe, außerdem kommunale Verbrauchsteuern und weniger bedeutende Steuern).

Der Umstand, daß es in Italien gegenwärtig trotz verschiedener Reformen weder eine einheitliche Einkommensteuer noch eine einheitliche Körperschaftsteuer gibt, kennzeichnet das geltende System der direkten Steuern; es unterscheidet sich dadurch wesentlich von den in den übrigen EWG-Ländern geltenden Systemen³.

1) Finanzbericht 1968

2) Cosciani, aaO, S. 290

3) Institut FSt, Heft 82, S. 54 ff.; Gerloff-Neumark aaO, III. Band, S. 295 ff.

Natürliche und juristische Personen unterliegen den sogenannten Schedulensteuer (definitive Steuern auf einzelne Einkunftsarten). Diese belasten Einkünfte aus bebauten und unbebauten Grundstücken, aus Kapitalerträgen und Einkünfte aus landwirtschaftlicher, gewerblicher, selbständiger und unselbständiger Tätigkeit. Eine der deutschrechtlichen GewSt entsprechende Objektsteuer für Gewerbebetriebe gibt es gegenwärtig in Italien nicht.

Gewerbliche und freiberufliche Einkünfte unterliegen, neben den vorgenannten Schedulensteuern und einer ergänzenden Einkommen- bzw. Körperschaftssteuer, zusätzlichen Gemeinde- und Provinzabgaben, die als Zuschläge zu den Schedulensteuern erhoben werden¹. Diese Steuern lassen sich praktisch - wenn auch nicht in ihrer materiellen Gestaltung - mit der deutschrechtlichen GewSt nach dem Gewerbeertrag vergleichen.

Die Gewerbeabgabe in Italien wird als Industrie-, Handels-, Handwerks- und Berufssteuer (imposte sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni) erhoben². Sie ist Gemeinde- und Provinzsteuer auf gewerbliche Gewinne natürlicher und juristischer Personen sowie auf freiberufliche Tätigkeiten und wird in Form von Zuschlägen zur staatlichen Schedulensteuer erhoben³.

Einkünfte aus a) dem gleichzeitigen Einsatz von Arbeit und Kapital (Betriebsgewinne) sowie aus b) selbständiger Arbeit (hierzu gehören gewerbliche Einkünfte und Einkünfte aus kleinen Industrie- und Handelsunternehmen und aus landwirtschaftlichen Betrieben) unterliegen den örtlichen Gewerbesteuern, die die Einkünfte aus gewerblicher, künstlerischer und freier Berufstätigkeit, die in der betreffenden Gemeinde entstanden sind, in voller Höhe oder zum Teil treffen, obwohl diese Einkünfte bereits der Staatssteuer unterliegen.

1) Mennel, aaO, S. 8, 12, 18

2) Art. 161-164 Testo Unico di finanza locale

3) Institut FSt, Left 82, S. 55

Die Höchstsätze dieser kommunalen Zuschlagsteuer betragen: Für Einkünfte aus a) 3,5 % bei Einkünften, die der Staatssteuer unterliegen, 4,5 % bei von der Staatssteuer befreiten Einkünften; aus b) 2,4 % bei Einkünften, die der Staatssteuer unterliegen und 3,6 v.H. bei von der Staatssteuer befreiten Einkünften.

Die Provinz- und Gemeindesteuern (auf gewerbliche und freiberufliche Einkünfte natürlicher und juristischer Personen) sind zwar selbständige Gewerbesteuern, werden jedoch auf der Bemessungsgrundlage der Mobiliarertragsteuer, Kategorie B bzw. $C_1 = a, b$ erhoben. Es bestehen örtlich differenzierte Sätze zwischen 4,5 und 5,25 v.H. der Einkommensbeträge (Mobiliarertragsteuer, Kategorie B) bzw. zwischen 6 und 6,75 v.H. (nicht mobiliarertragsteuerpflichtige Gewinne) sowie zwischen 3,6 und 5,4 v.H. der Einkommensbeträge (Mobiliarertragsteuer, Kategorie C_1).¹

aa) Steuerpflichtige

Die italienische Gewerbeabgabe belastet grundsätzlich die innerhalb einer Gemeinde erzielten gewerblichen und freiberuflichen Einkünfte natürlicher Personen und Gesellschaften ohne Rücksicht auf deren Wohn- und Firmensitz. Werden diese Einkünfte eines Steuerpflichtigen in mehreren Gemeinden erzielt, so ist er jeweils in der Gemeinde mit seinem Gesamtgewinn steuerpflichtig, in welcher er zur Mobiliarertragsteuer und Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer herangezogen wird; von dort aus wird dann ein interkommunaler Ausgleich vorgenommen. Für die Gewerbeabgabe gilt grundsätzlich das Territorialitätsprinzip, d.h. besteuert werden nur Inlandseinkünfte.

bb) Kommunalzuschläge

Die Gemeinden können den kommunalen Gewerbezuschlag für jedes Jahr selbständig festsetzen. Er beträgt für die Einkünfte der Kategorie B (Gewerbebetriebe) höchstens 3 v.H.

1) Mennel, aaO, S. 12, 18; Unice, aaO, S. 77 ff.

des mobiliensteuerpflichtigen Nettogewinns, für die Einkünfte der Kategorie C₁ (freie Berufe und Kleinhandwerk) höchstens 2,40 v.H.

cc) Die als Gewerbeabgaben erhobenen Kommunal- und Provinzialzuschläge sind bei den Schedulensteuern nicht abzugsfähig. Sie können jedoch, ebenso wie die Schedulensteuer auf gewerbliche und freiberufliche Einkünfte, bei der Bemessungsgrundlage der ergänzenden Einkommensteuer bzw. der ergänzenden Körperschaftsteuer abgezogen werden¹.

Neben den staatlichen Schedulensteuern auf Einkünfte natürlicher und juristischer Personen gibt es in Italien eine ergänzende staatliche Körperschaftssteuer, die auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb von Kapitalgesellschaften und bestimmten sonstigen juristischen Personen und Personenvereinigungen erhoben wird. Diese Körperschaftsteuer bzw. Gesellschaftsteuer (imposta sulle società)² erfaßt einmal den Gewinn der Gesellschaften und zum anderen das eingezahlte Kapital und die Gesellschaftsreserven. Eine entsprechende oder ähnliche Regelung, die gewerbliche Einkünfte steuerlich belastet, gibt es in den übrigen EWG-Staaten nicht; soweit für europäische Staaten feststellbar, kennt lediglich die Schweiz sowohl bei der Wehrsteuer (Einkommen- und Vermögensteuer des Bundes) als auch bei den kantonalen Körperschaftssteuern ähnliche Vorschriften.

Die Größenordnungen der Steuereinnahmen aus Gewerbeabgaben ergeben sich auf folgender Übersicht:

	in v.H. des Gesamtst.Aufk. ³
1. Zuschläge zur Mobilien- ertragsteuer	118,9 Mrd. L 2,1
2. Steuer auf Gesellschaftskapital	167,3 + 2,7
⁺ nur zusammen mit der Gewinnsteuer im Rahmen der Körperschaftssteuer und mit der Obligationssteuer erfaßt.	
1965 erreichten die Gewerbeabgaben zu 1. 152,9 Mrd. L = 2,0 v.H. ⁴ .	

1) Institut FSt, Heft 82, S. 59

2) Art. 145-148 Testo Unico delle leggi sulle importe dirette

3) Quelle: Relazione Generale 1964, Vol. II

4) Finanzbericht 1968

d) Belgien

Das belgische Steuerwesen stützt sich auf ein stark entwickeltes System direkter und indirekter Steuern. Das charakteristische Merkmal der Entwicklung des Steuerwesens nach dem 2. Weltkrieg ist die ständig steigende Bedeutung der direkten Steuern. Diese erbringen heute knapp 50 v.H. der gesamten Steuereinnahmen gegenüber 35,7 v.H. vor dem Krieg, während die indirekten Steuern einen Anteil von ca. 45 v.H. gegenüber 64,3 v.H. vor dem Krieg erreichen.¹

Die Verteilung der öffentlichen Einnahmen und Ausgaben zwischen Staat und Provinzen bzw. Gemeinden ist durch das Gesetz vom 24. 12. 1948 grundlegend geändert worden. Ziel dieser Reform war, dem ständigen Defizit in den lokalen Finanzen abzuhelpfen. Die Gemeinden hatten bis dahin ihre Haupteinnahmequelle in den ihnen zustehenden Anteilen an den Staatssteuern sowie in den Steuerzuschlägen, die zu ihren Gunsten auf bestimmte Einkommensteuern erhoben wurden. Außerdem hatten die örtlichen Gemeinwesen das Recht, eigene Abgaben zu erheben.

Die Reform von 1948 wirkte sich in erster Linie dahingehend aus, daß der Bereich der staatlichen Steuern in sehr wirksamer Weise von dem der untergeordneten Gebietskörperschaften getrennt wurde. Die kommunale Steuerhoheit wurde dadurch stark eingeengt². Zwar können steuerrechtliche Fragen, die ausschließlich die Gemeinden betreffen, durch die Gemeinderäte (conseils communaux) geregelt werden, jedoch haben sowohl der König als auch die Legislative das Recht zu intervenieren, um gegebenenfalls zu verhindern, daß diese Körperschaften ihre Befugnisse überschreiten und dem Gemeinwohl schaden.

Die öffentlichen Finanzen der lokalen Körperschaften unterliegen den gleichen Vorschriften, welche die Staatsfinanzen

1) Finanzbericht 1965, aaO, Übersicht S. 86/87; Magain, Coppé aaO, S. 277

2) Baudhuin, aaO, S. 101 ff

regeln. Von besonderer Bedeutung sind hierbei Überwachungsrechte, die dem Staat, und daneben den Provinzbehörden den Gemeinden gegenüber ein Recht zur Kontrolle über ihre Finanzgebarung verleihen¹. Der Gemeinderat setzt die Gemeindesteuer fest, unter dem Vorbehalt der Genehmigungen, die im Rahmen der Verwaltungsaufsicht erforderlich sind.

Die Steuerhoheit der Gemeinden entspricht der der Provinzen; sie untersteht direkter staatlicher Kontrolle. Bestimmte Objekte sind durch Gesetz ausdrücklich der Besteuerung durch die Kommunen entzogen².

Das Reformgesetz vom 24. 12. 1948, abgeändert durch die Gesetze vom 17. 7. 1953 und vom 18. 7. 1955, brachte im einzelnen drei Arten von Maßnahmen:

- 1) Übernahme bestimmter Lasten, die bis dahin den untergeordneten öffentlichen Körperschaften auferlegt waren, durch den Staat;
- 2) Trennung des Steuerwesens der Provinzen und Gemeinden von dem des Staates, d.h.:
 - a) Abschaffung der Anteile der Provinzen und Gemeinden an den vom Staat erhobenen Steuern,
 - b) Verbot der Erhebung von provinziellen und gemeindlichen Steuerzuschlägen auf die Einkommensteuer und von gleichartigen Abgaben, mit Ausnahme von Zuschlägen auf die Grundsteuer,
 - c) Verbot der Erhebung von Steuerzuschlägen auf die Getränke- (Schank-) Steuer, sowie auf die Spiel- und Wettsteuer durch die Gemeinden und Provinzen, die jedoch das Recht haben, ähnliche Steuern zu erheben,
 - d) Befugnis der Gemeinden zur Erhebung eigener Steuern auf Schaustellungen und öffentliche Belustigungen sowie von Hunde- und Fahrradsteuer;
- 3) Neuregelung der vom Staat an die untergeordneten Körperschaften gezahlten Subventionen.

1) Magain, Coppée aaO, S. 269 f.

2) Baudhuin, aaO, S. 215 ff.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß in Belgien seit 1948 kaum noch kommunale Steuern erhoben werden¹.

Eine allgemeine Gewerbesteuer wurde in Belgien nicht erhoben. Die Gemeinden konnten jedoch als Sondersteuern fakultative Gewerbesteuern (mit Provinzialzuschlägen) erheben, die im wesentlichen vermögensteuerartige Abgaben waren und nach objektiven Merkmalen - unabhängig vom tatsächlichen Gewinn - erhoben wurden².

Von diesen Gewerbesteuern, die jährlich von den Unternehmen zu entrichten waren, müssen folgende erwähnt werden:

- 1) Triebkraftsteuer (taxe sur la force motrice),
- 2) Personalbeschäftigungsteuer (taxe sur le personnel occupé),
- 3) Zechensteuer (taxes sur les charbonnages).

Überdies gab es eine Reihe von Steuern, die von Unternehmen aus bestimmten Industriezweigen zu entrichten waren (Ziegeleisteuer, Brauerei-, Bergwerksteuer).

Bemessungsgrundlage für die Triebkraftsteuer war die Leistung der Motoren, wie sie in der behördlichen Genehmigung zu deren Inbetriebnahme angegeben war. Die Personalbeschäftigungssteuer wurde durch Teilung der von dem jeweiligen Unternehmen innerhalb des Steuerjahres ausbezahlten Gesamtlöhne durch einen bestimmten durchschnittlichen Jahreslohn ermittelt. Die Zechensteuer berechnete sich nach der im jeweils vorhergehenden Jahr geförderten Kohlenmenge.

Die kommunalen Gewerbesteuern, bei weitem von größerer Bedeutung als die provinziellen Gewerbesteuern, waren in dem Budget für 1958 mit einem Betrag von 467 Mio. bfrs. ausgewiesen; das entsprach einem ungefähren Anteil von 0,7 % der gesamten Steuereinnahmen und ca. 23 % der Gesamtheit der Kommunal- und Provinzialsteuern³.

1) Institut FSt, Heft 82, S. 6

2) Mennel, aaO, S. 38

3) Unice, aaO, S. 106 f.

Diese fakultativ erhobenen Kommunalgewerbesteuern sind dann im Zuge der Steuerreform vom November 1962 weggefallen. Seitdem werden in Belgien gewerbliche Unternehmen überhaupt nicht durch besondere Objektsteuern belastet. Der Finanzbedarf der Unterverbände wird weitgehend durch Zuweisungen aus Staatsfinanzen finanziert¹.

e) Niederlande

Die steuerlichen Verhältnisse bei den Provinzen und besonders bei den Gemeinden in den Niederlanden sind sehr verwickelt. Auf Grund von Staatsgesetzen werden zwei Steuern erhoben, die jedoch zum gemeindlichen Steuerwesen gehören; es sind die sogenannten "Ramensteuern mit Zuschlägen"². Der Grundbetrag ("hofsom") steht den Gemeinden in jedem Fall zu; daneben können sie aber auch, wie die Provinzen, Prozentualzuschläge ("opcenten") erheben. Beide sind ehemalige Staatssteuern. Die letztere wird als Personalsteuer (Personele Belasting) von Wohnungsbenutzern nach Maßgabe des Mietwerts der Wohnung und des Veräußerungswertes des Mobiliars erhoben und stellt ein wertvolles Element des lokalen Steuersystems dar³. Auch in Deutschland bestehen, ähnlich dieser Regelung, Forderungen nach Einführung einer Mietraumsteuer.

Zur Regelung der Gemeindefinanzen besteht ein Gemeindefonds, der aus Anteilen an dem Aufkommen der meisten Staatssteuern gespeist wird. Der Prozentualanteil des Gemeindefonds betrug 1964 etwa 17 %⁴. Aus dem Fonds erhält jede Gemeinde eine Generalüberweisung und eine sogenannte Steuerüberweisung. Die Steuerüberweisung sollte als Erweiterung des gemeindlichen Steuergebiets eine Entschädigung für den Verlust der Gewerbesteuer sein, die während der nationalsozialistischen Besetzung aus Deutschland übernommen

1) Institut FSt, Heft 82, S. 6, 10; Mennel, aaO, S. 8

2) Schendstock, aaO, S. 320 ff.

3) Leppink, aaO, S. 72 ff.

4) Statistisch Zakboek 1965

wurde und den Gemeinden bis einschließlich 1950 zufließ. Als Ersatz für die Abschaffung der Betriebsertragsteuer wurde weiterhin die Körperschaftsteuer erhöht. Für das Jahr 1950 erhielten die Gemeinden eine Entschädigung in der Höhe, wie sie dem Gewerbesteuerereinkommen entsprochen hätte, wenn die Gewerbesteuer beibehalten worden wäre. Neben der Generalüberweisung werden die Gemeinden seit 1951 in der Form einer Abtretung der "Hauptsumme" der Grund- und der Personalsteuer entschädigt. Um diese Form der Entschädigung den Verhältnissen und dem Bedarf der einzelnen Gemeinden anzupassen, wurde der Gesamtbetrag dieser beiden Hauptsummen pro Einwohner am 1. 1. 1952 berechnet und wird jährlich mit der neuen Einwohnerzahl multipliziert¹.

Ab September 1953 gelten nur noch 40 % der Hauptsummen von Grund- und Personalsteuer als Teilentschädigung für die Abschaffung der Gewerbesteuer, da von diesem Zeitpunkt an die Gemeinden 60 % der Hauptsummen für die weggefallenen Schulgelder erhalten².

Neben der sogenannten Steuerüberweisung gibt es eine wichtigere, aber kompliziertere Generalüberweisung. Der Anteil des Fonds an Staatssteuern, der nicht für die Steuerüberweisung verwendet wird, wird für die Generalüberweisung aufgeteilt, falls im Budget keine Rückstellung vorgesehen ist.

Es besteht also in den Niederlanden ein Steuersystem, demzufolge der Gemeindefonds in erheblichem Umfang an dem Aufkommen der Staatssteuern beteiligt ist. Die eigenen Steuern der Gemeinden (außer den Zuschlägen zur Grund- und Personalsteuer) werden von den gemeindlichen Behörden (dem Gemeinderat und dem Gemeindefinanzbeirat, die unter der Aufsicht der Provinzialbehörden, in finanzieller Hinsicht dem Provinzialfinanzausschuß unterstehen) festgesetzt

1) Leppink, aaO, S. 79 ff.

2) Schendstock, aaO, S. 322

und beigetrieben; es sind gewisse Spezialsteuern auf Gebäude und Grund und Boden, Hundesteuer, Vergnügungssteuer usw.

Zusammenfassend ist also im Hinblick auf die gestellten Fragen festzustellen, daß in den Niederlanden keine Gewerbesteuer oder ähnliche Steuer erhoben wird; gewerbliche Unternehmen werden wie in Belgien durch keine besonderen Objektsteuern belastet¹.

f) Luxemburg

In Luxemburg gilt noch weiterhin das während der Besetzung eingeführte deutschrechtliche System hinsichtlich der direkten Gemeindesteuern². So ist die 1940 eingeführte deutsche Gewerbesteuer bisher im wesentlichen in Kraft geblieben, von Änderungen der Steuermeßbeträge und Hebesätze abgesehen.

Eine Erörterung der luxemburgischen Gewerbesteuern, die ebenfalls wie die deutsche eine kommunale Steuer ist, erübrigt sich, da grundsätzlich die für die Bundesrepublik Deutschland geschilderten Regelungen hinsichtlich der steuerpflichtigen Betriebe, der Steuerobjekte und der Besteuerungsgrundlagen gelten³. Lediglich bei der Bemessungsgrundlage ergeben sich Unterschiede dahingehend, daß bei Nichtkörperschaftsteuerpflichtigen ein Freibetrag von 500 000 lfrs. für das Gewerbekapital und von 200 000 lfrs. für den Gewerbeertrag besteht. Falls die jährliche Lohnsumme unter 500 000 lfrs. liegt, können 200 000 lfrs. abgezogen werden.

Die im Vorjahr gezahlte Gewerbesteuer kann vom Gewinn abgezogen werden, womit diese praktisch abzugsfähig wird.

Die Steuermeßzahlen betragen für den Gewerbeertrag 4 v.H., für das Gewerbekapital 2 v.T., die Hebesätze durchschnittlich 210 v.H.

1) Mennel, aaO, S.8; Unice, aaO, S.107; Institut FSt, Heft 82, S.10

2) Institut FSt, Heft 82, S. 40

3) Mennel, aaO, S.8, 38; Unice, aaO, S. 106 f.

Für die nur in größeren Gemeinden erhobene Lsst beträgt die Steuermeßzahl 2 v.T., der Hebesatz im Durchschnitt 600.

Von unterschiedlichen Bewertungsvorschriften abgesehen, liegen die Gewerbesteuerbelastungen in Luxemburg kaum erheblich unter denen der Bundesrepublik Deutschland; in Luxemburg betragen sie 8,8 v.H. des Gesamtsteueraufkommens, in der Bundesrepublik 10,2 v.H.¹.

1962 erbrachte die Gewerbeertrag- und Kapitalsteuer: 381 Mill. lfrs. = ca. 55 % des Gemeindesteueraufkommens, die Lsst: 96 Mill. lfrs. = 13 % des Gemeindesteueraufkommens.

1965 betrug das Gewerbesteueraufkommen 588 Mill. lfrs. = 8,5 v.H. der Gesamtsteuereinnahmen, das Lsst-Aufkommen davon 91 Mill. lfrs. = 1,3 v.H.².

3. Die Gewerbeabgaben in den EFTA-Ländern

Im Zuge der wachsenden internationalen Verflechtung, wie sie sich insbesondere durch die Gestaltung des Gemeinsamen Marktes ergibt, erhält die finanz- und steuerpolitische Diskussion eine verbreiterte Basis und zunehmend einen internationalen Charakter. Aus diesem Grund sei ein Überblick darüber angeschlossen, ob und welche Gewerbeabgaben, insbesondere Lsst, in denjenigen Staaten erhoben werden, deren Beitritt oder Assoziierung zur EWG zur Diskussion gestellt ist oder in absehbarer Zeit erwartet werden kann.

a) Österreich

Das österreichische Finanzwesen mußte nach 1945 auf völlig neuen Grundlagen aufgebaut werden³.

Das Abgabewesen der nachgeordneten Gebietskörperschaften

1) Finanzbericht 1965 aaO, Übersicht S. 86/87

2) Finanzbericht 1968

3) Melichar, aaO, S. 177

ist dadurch gekennzeichnet, daß Ländern und Gemeinden an Einnahmen an erster Stelle eigene Abgaben und die Anteile an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben zustehen¹. Die eigenen Abgaben spielen bei den Gemeinden eine sehr große Rolle. An erster Stelle steht bei den Gemeindeabgaben die Gewerbesteuer, dann folgt als zweitwichtigste Steuer die Grundsteuer.

Während in Deutschland und Luxemburg die Gewerbesteuer ausschließlich Gemeindesteuer ist, partizipieren in Österreich Bund und Gemeinden daran². Sie ist im GewStG von 1953 bundesgesetzlich geregelt, das sich eng an die deutsche Regelung anschließt. Sie ist eine Realsteuer; daher steht auch die Abgrenzung des Steuergegenstandes an der Spitze der gesetzlichen Bestimmungen. Ihr unterliegen:

- 1) Jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird,
- 2) unter der Voraussetzung, daß ein Gewerbebetrieb unterhalten wird, die gesamte Tätigkeit von Personalgesellschaften,
- 3) die gesamte Tätigkeit von Kapitalgesellschaften,
- 4) die Unternehmen von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe, aber mit Einschluß der Versorgungsbetriebe,
- 5) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) von sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts,
- 6) Wandergewerbebetriebe.

Steuerschuldner ist der Unternehmer.

Die Gewerbesteuer in Österreich wird ebenso wie in Deutschland in drei Formen erhoben: Als Gewerbesteuer vom Ertrag, vom Kapital und als Lohnsummensteuer.

1) Adamovich-Spanner, aaO, S. 140 ff.

2) Mennel, aaO, S. 8, 39

Die Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital wird als einheitliche Steuer erhoben, steuerrechtlich ist jedoch zwischen der Bundesgewerbesteuer und der Gemeindegewerbesteuer zu unterscheiden. Die Lsst ist eine fakultative Steuer der Gemeinden. Kennzeichnung und Besteuerungsgrundlagen sind grundsätzlich die gleichen wie in Deutschland¹.

Die Steuersätze betragen:

- 1) 5 v.H. des Gewerbeertrages (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind 18 000 s steuerfrei; auf die Teile des Gewerbeertrages zwischen 18 000 und 72 000 s werden 6 v.H. angewandt),
- 2) 1 v.T. des Gewerbekapitals,
- 3) 2 v.T. der Lohnsumme.

Die Hebesätze für Gewerbeertragsteuer und -kapitalsteuer betragen 300 v.H. (180 v.H. Bund, 120 v.H. Gemeinden). Zuschläge werden erhoben für Handels- und Gewerbekammern zwischen 31 v.H. und 64 v.H. Die Hebesätze für die fakultative Lsst sind örtlich verschieden, z.B. Wien: 1 000 v.H. Das Gewerbesteueraufkommen betrug 1962: 4 138 Mill. s = 9,8 v.H. der Steuereinnahmen². 1965 erbrachte die Gewerbesteuer 5 284 Mill. s = 10,4 v.H., davon betrug das Lsst-Aufkommen 1 018 Mill. s = 2,0 v.H.³.

b) Die skandinavischen Länder

In den skandinavischen Ländern bestehen folgende Regelungen:

In Dänemark ist jede natürliche Person, die in einer Gemeinde festen Aufenthalt hat, verpflichtet, eine persönliche Steuer an die Gemeinde als "Aufenthaltsgemeinde" zu zahlen⁴. Die Höhe des Steuersatzes ist von Gemeinde zu Gemeinde verschieden. Als Ausgangspunkt dient ein Grundbetrag, von dem die Gemeindesteuer mit einem für alle Steuer-

1) Mennel, aaO, S. 39

2) Finanzbericht 1965, aaO, Übersicht S. 88/89

3) Finanzbericht 1968

4) Institut FSt, Heft 66, Band 1, S. 125

pflichtigen gleichen Hebesatz errechnet wird; der Hebesatz wird jährlich festgelegt. Außer Kopenhagen werden für die übrigen Städte und Gemeinden von Jahr zu Jahr dem Finanzbedarf entsprechend proportionale Steuersätze vom Gemeinderat bestimmt¹.

Neben dieser an die Aufenthaltsgemeinde zu entrichtenden persönlichen Steuer ist unter bestimmten Voraussetzungen eine gewerbliche Tätigkeit steuerpflichtig. Diese Steuer ist an die Gemeinde zu entrichten, in der der Steuerpflichtige eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Die Gemeinden sollen diese sog. "Erwerbsgemeindesteuer" von Personen erheben, die in der Gemeinde ein Gewerbe betreiben, aber außerhalb der Gemeinde ihren Wohnsitz haben. Dies gilt aber weder für den Großraum Kopenhagen noch für die anderen großen Städte mit ihren Vorstadtsiedlungen. Insbesondere kommt diese steuerliche Regelung für Gemeinden in den Küstengebieten in Betracht, in denen viele Unternehmer eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, ihren Wohnsitz jedoch nicht in dieser Gemeinde haben. Der "Erwerbsgemeindesteuer" unterliegt nur, wer in der Erwerbsgemeinde ein Einkommen von mindestens 10 000 dkr hatte und zur staatlichen Einkommensteuer mit einem Einkommen von mindestens 20 000 dkr veranlagt ist. Die Höhe der Steuer bemißt sich grundsätzlich nach dem Verhältnis, in dem das gewerbliche Einkommen zu dem Gesamteinkommen steht, das vom Steuerpflichtigen zu versteuern wäre, wenn auch sein Aufenthalt in der Gemeinde läge. Diese Steuer darf jedoch ganz oder teilweise von der Aufenthaltsgemeindesteuer abgezogen werden.

Diese sogenannte "Erwerbsgemeindesteuer" ist in ihrer Kennzeichnung, ihren Bemessungsgrundlagen und den Voraussetzungen ihrer Erhebung völlig verschieden von der deutschen Gewerbesteuer, vor allen Dingen zeigt sie keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen von Lsst-Elementen. Vielmehr

1) Philip, aaO, S. 343; Institut FSt, aaO, S. 126

ist sie als persönliche Steuer im Prinzip mehr als Einkommensteuer zu kennzeichnen, so daß man kaum von einer dänischen Gewerbesteuer sprechen kann¹.

In Norwegen werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in sämtlichen Gewerbebezügen generell nach den Grundsätzen der Einkommensbesteuerung behandelt². Der gewerbliche Einkommensbegriff ist aber ebenso wie bei anderen Einkunftsarten durch Sonderbestimmungen und Ausnahmeregelungen modifiziert.

Bei der Besteuerung der gewerblichen Einkünfte haben die staatlichen und kommunalen Veranlagungsbehörden gewisse Ermessensfreiheiten, obwohl durch Rundschreiben und Finanzgerichtsentscheidungen bestimmte Richtlinien gegeben sind. Das führt neben betriebsbedingten Unterschieden zu differenzierten Belastungen der gewerblichen Einkommen. Dieser Effekt wird in einzelnen Fällen noch dadurch erhöht, daß die Gemeindebehörden Sonderbestimmungen zur Erreichung eines bestimmten gewerbepolitischen Zweckes erlassen können.

Eine besondere Gewerbesteuer, die als Objektsteuer die gewerblichen Unternehmen belastet, gibt es aber in Norwegen nicht.

In Schweden umfaßt das gesetzlich geregelte Besteuerungsrecht der Gebietskörperschaften hauptsächlich die Kommunalsteuer³. Diese ist eine gemischte Einkommen- und Ertragsteuer, die Gewerbeerträge wie Erträge aus Grundstücken und Gebäuden am Ort der Quelle besteuert, sonstige Erträge (aus Dienstverhältnissen, Kapital usw.) am Wohnort der Steuerpflichtigen. Eine die gewerblichen Unternehmen belastende besondere Gewerbesteuer wird auch in Schweden nicht erhoben.

1) Mennel, aaO, S. 8, 39

2) Institut FSt, Heft 66, Band 2, S. 57 f.

3) Institut FSt, Heft 66, Band 3, S. 12, 29 ff.

c) Großbritannien

Das britische Steuersystem weist im Vergleich zu den EWG-Staaten eine geringe Zahl, aber im allgemeinen sehr ertragreiche Abgaben auf, wobei das Schwergewicht, ebenso wie in der Schweiz, - in beiden Ländern mehr als 60 v.H. des Gesamtsteueraufkommens¹ -, auf direkten Steuern ruht. Als ertragreichste dieser Abgaben bildet die Einkommensteuer das Rückgrat beider Steuersysteme.

Eine besondere Gewerbesteuer oder ähnliches wird weder in Großbritannien noch in der Schweiz erhoben².

4. Vergleich der unterschiedlichen Gewerbeabgaben

Aus der vorstehenden Untersuchung geht hervor, daß gewerbliche Unternehmen in den EWG-Staaten sehr unterschiedliche direkte Steuern zu entrichten haben und somit von Staat zu Staat sehr differenzierte Steuerbelastungen bestehen. Bei den Gewerbeabgaben verschiedener Art weichen schon die Definitionen für gewerbliche Tätigkeiten in einzelnen Staaten voneinander ab. Gerade bei diesen Steuern sind die Begriffsabgrenzungen noch weitgehender differenziert als z.B. bei den Einkommen- und Umsatzsteuern. Gemeinsam ist allen, daß es sich stets um eine selbständige Tätigkeit handelt; insofern kann man von Gewerbesteuern im weitesten Sinne sprechen, in ihrer materiell-rechtlichen Gestaltung sind sie jedoch mit der deutschen Gewerbesteuer kaum vergleichbar. Sie beziehen sich teils auf den Gewerbeertrag, teils auf das Gewerbekapital, teils auf Lohnsummen, Gewerbe-zweige, Bevölkerungszahl, Gewerberäume u.a.

Bei einem Vergleich dieser Gewerbeabgaben ist festzustellen, daß alle Möglichkeiten von Sondersteuern auf Gewerbebetrie-be vertreten sind: In Italien eine relativ einfache Form von Ertragsteuerzuschlägen auf gewerbliche Einkünfte, deren

1) vgl. Finanzbericht 1965, aaO, Übersicht S. 88/89

2) Mennel, aaO, S. 8, 39

Voraussetzung allerdings die veraltete Form einer Schedulenbesteuerung ist; in Frankreich die Patentsteuer, die stark auf den einzelnen Gewerbe- bzw. Berufszweig abstellt, und schließlich in Deutschland und Luxemburg die nach Gewerbeertrag und -kapital und Lohnsumme differenzierten Gewerbesteuern, während in Belgien und den Niederlanden sowie in England und den skandinavischen Ländern gewerbliche Unternehmen überhaupt nicht durch besondere Objektsteuern belastet werden.

Bei dem Bemühen um die Heranbildung eines modernen Steuersystems stellen diese Arten der Gewerbebesteuerung einen gewissen Anachronismus dar¹; sie sind, um den offiziellen französischen Begriff zu verwenden, "anciennes contributions directes".

Soll das angestrebte Ziel der binnenmarktähnlichen Steueranpassung zwischen den EWG-Staaten als auch eine Modernisierung und Vereinfachung der einzelstaatlichen Steuersysteme erreicht werden, müssen diese Steuern abgebaut werden².

Dem stehen jedoch wesentliche Schwierigkeiten entgegen. Soweit Gewerbesteuern (i.w.S.) in den EWG-Staaten erhoben werden, stellen sie eine wichtige, eigene Einnahmequelle der Gebietskörperschaften dar, auf welche diese nicht verzichten können. Diese haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten üben eine nicht unbeträchtliche Bremswirkung auf den Harmonisierungsprozeß aus³. Ein Abbau ist ohne eine lange Übergangszeit nicht möglich, wie die Steuerreformen in Italien und Frankreich zeigen. Daß dieser aber, wenn auch auf lange Sicht hin, erforderlich ist, ergibt sich aus der Notwendigkeit, für alle Partner des Gemeinsamen Marktes gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen. Belgien

1) Institut FSt, Heft 82, S. 62

2) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz.386, S. 100

3) Institut FSt, Heft 52, S. 51

und die Niederlande haben die gewerblichen Sondersteuern bereits abgeschafft und sind insoweit als Vorbilder für diese Bestrebungen anzusehen.

5. Auswertung der vergleichenden Darstellung

Bei der zusammenfassenden Auswertung dieser vergleichenden Steuerdarstellung lassen sich folgende Feststellungen treffen:

Die oben erörterten Gewerbeabgaben sind ihrer Verbreitung nach folgendermaßen gestreut: Gleicher Rechtszustand, historisch bedingt, in Deutschland, Luxemburg und Österreich; ähnliche, wenn auch gegenüber der Bundesrepublik kaum vergleichbare Gewerbeabgaben werden in Frankreich und Italien erhoben, insbesondere gibt es in diesen Ländern keine der deutschen Regelung ähnliche kommunale Besteuerung nach der Lohnsumme.

Im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen ist der Anteil der reinen, ausschließlich Gewerbebetriebe belastenden Gewerbesteuer in der Bundesrepublik mit 10,2 v.H. am höchsten¹. In Frankreich erreichen Patentsteuer, gewerbliche Mietwertsteuer, Lsst und Lehrlingsabgabe nur zusammen genommen einen gleich hohen Anteil am Steueraufkommen². Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß im Vergleich zur deutschen Regelung die französische Lsst keine reine Gewerbeabgabe ist, es unterliegen ihr auch freiberuflich Selbständige, die nach deutscher Auffassung keine gewerbliche Tätigkeit betreiben. Darüber hinaus sind die Sozialversicherungsträger wegen der von ihnen gezahlten Renten und Pensionen Lsstpflichtig³. Die französische Lsst, die mit 7,0 v.H. des Gesamtsteueraufkommens fast 3/4 der gesamten Gewerbeabgaben ausmacht, kann außerdem noch wegen bestimmter steuer-

1) s.o. Seite 27

2) s.o. Seite 35

3) s.o. Seite 33

licher Vergünstigungen bei Arbeitseinkünften weitgehend überwältigt werden. Aus alledem geht hervor, daß der Anteil der Abgaben, die nur die gewerblichen Unternehmen belastet, in Frankreich beträchtlich geringer ist als in der Bundesrepublik. In Italien zeigt sich ein ähnliches Bild. Die gewerbesteuerähnlichen Zuschläge auf die Einkommensteuer erfassen ebenfalls freiberufliche Einkünfte¹. Sie bilden zusammen mit der ergänzenden Körperschaftssteuer auf das Gesellschaftskapital und die Reserven einen Anteil von noch nicht einmal 5 v.H. der gesamten Steuereinnahmen². Mit 8,8 v.H. des Gesamtsteueraufkommens liegen die Gewerbesteuern in Luxemburg nicht viel unter dem deutschen Gewerbesteueraufkommen³.

Abschließend ist festzustellen, daß zunächst Gewerbeabgaben in den EWG-Staaten keineswegs allgemein, sondern nur beschränkt auf einzelne Staaten erhoben werden, und daß weiterhin die Lst, wie sie in Deutschland von den Gemeinden erhoben wird, in der gleichen Form nur in Luxemburg (und Österreich), in Frankreich auf gänzlich verschiedenen und nicht vergleichbaren Grundlagen (Kennzeichnung, staatliche Steuer) erhoben wird.

In weitaus stärkerem Ausmaß als z.B. bei den Vermögenssteuern schaffen die Unterschiede in den Besteuerungsgrundlagen bei den Gewerbeabgaben eine Besteuerungssituation, die eine für die Wirtschaftsgemeinschaft erforderliche Gemeinsamkeit vermissen läßt. Wesentlichen Anteil daran hat die gewerbesteuerliche Belastung in der Bundesrepublik, die, gemessen am Gesamtsteueraufkommen, im Verhältnis zu den anderen EWG-Staaten am stärksten ist. Um die übergeordneten Ziele der Gemeinschaft zu gewährleisten, sieht Artikel 101 des EWG-Vertrages die Beseitigung diskriminierender Wettbewerbsbedingungen vor. Unter diesem Aspekt müssen die EWG-Staaten bei der Fortentwicklung des nationalen Steuerrechts einen Abbau oder eine Reform der hier erörterten Steuern erwägen.

1) s.o. Seite 37

2) s.o. Seite 39

3) s.o. Seite 46

6. Die deutsche Gewerbelohnsummensteuer in einem harmonisierten Steuersystem der EWG

Aus den bisher angestellten Betrachtungen ergibt sich eine sehr unterschiedliche Handhabung der Besteuerung der gewerblichen Unternehmen mit einer Objektsteuer in den EWG-Staaten.

Auf Grund dieser erheblichen Unterschiede ist zu überprüfen, inwieweit die Gewerbesteuer und besonders die Lsst im Hinblick auf die steuerliche Entwicklung innerhalb der EWG in ein harmonisiertes Steuersystem paßt und sich nicht eine stufenweise Beseitigung empfiehlt.

Der EWG-Vertrag beschränkt die Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten zwar nur auf dem Gebiet des Zollwesens und Besteuerung im grenzüberschreitenden Verkehr¹; den nationalen Regierungen bleibt aber auf dem Gebiet der inländischen Abgaben das Recht, eine Angleichung ihrer Finanz- und Steuerpolitik zu beschließen, wenn es das Interesse des Gemeinsamen Marktes erforderlich macht. Ein solches Interesse, ja sogar Gebot, ergibt sich hauptsächlich aus dem angestrebten Ziel, einen Gemeinsamen Markt mit binnenmarkähnlichen Bedingungen zu schaffen². Ein zweites Gebot zur Steuerharmonisierung ergibt sich aus der vertraglichen Verpflichtung, im Gemeinsamen Markt das Wettbewerbsprinzip weitestgehend anzuwenden. Dementsprechend sind im Verkehr der Mitgliedstaaten untereinander Maßnahmen zu ergreifen, um Wettbewerbsbehinderungen und -verzerrungen steuerlicher Art auszuschalten³.

Wettbewerbsverzerrungen sind schädliche Auswirkungen von künstlich verfälschten Wettbewerbsbedingungen in den Mitgliedstaaten, die durch Unterschiede in den nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften verursacht werden⁴.

1) Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, aaO, Vorbem. vor Art. 95, Seite 283

2) Institut FSt, Heft 69, S. 13

3) Groeben-Boeckh, aaO, Vorbem. zu Kap.1, S. 255 ff.

4) Mesenberg, aaO, S. 143

Wettbewerbsverzerrungen stellen also Störungen im ökonomischen Gleichgewicht dar¹. Solche Gleichgewichtsstörungen gefährden den Gemeinsamen Markt. Der EWG-Vertrag hat deshalb in Art. 3 Buchst. f der Gemeinschaft zur Aufgabe gemacht, ein System zu errichten, "das den Wettbewerb innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen schützt". Diese Aufgabe kann nur erfüllt werden, wenn die Ursachen der Wettbewerbsverfälschungen eliminiert werden. Dazu war es zunächst notwendig, die Unterschiede in den von den EWG-Staaten künstlich gesetzten Produktionsbedingungen aufzuzeigen; zu den künstlichen Produktionsbedingungen rechnen die gesamten Bedingungen, die durch die steuerliche Gesetzgebung und durch die Steuerverwaltung in den einzelnen Staaten gesetzt werden; darunter fallen also auch die Gewerbeabgaben.

- a) Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Unterschiede in der gewerblichen, insbesondere der Lohnsummenbesteuerung

Die Frage ist, ob und in welchem Ausmaß die Unterschiede in der gewerblichen Besteuerung zu Verzerrungen führen, die den Wettbewerb des Gemeinsamen Marktes beeinträchtigen.

Ganz allgemein ist zu sagen, daß nicht in jedem Fall steuerliche Differenzen zu Verfälschungen und Verzerrungen des Wettbewerbs führen müssen², so daß der Abbau der Besteuerungsunterschiede bis zur Vereinheitlichung der Steuern in der Regel nicht notwendig ist. Die steuerlichen Differenzen können durchaus ein größeres Ausmaß erreichen, ohne zu Verzerrungen des Wettbewerbs zu führen, wenn, wie es z.B. in der Schweiz der Fall ist, die Steuern mit lokaler Bedeutung ausschlaggebend sind³. Das gleiche gilt für die

1) Institut FSt, Heft 69, S. 57

2) Mesenberg, aaO, S. 143

3) Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, aaO, Vorbem. vor Art 100, S. 301

USA, wo regional begrenzte Steuern eine gewisse Autonomie besitzen, wie z.B. die "Sales taxes" in den Besteuerungssystemen der Einzelstaaten¹.

In der Bundesrepublik bestehen bei der Gewerbesteuer ebenfalls gewisse steuerliche Differenzen. Die Steuerlastunterschiede für die gewerblichen Unternehmen betragen von Gemeinde zu Gemeinde 5 v.H. und mehr des Gewinns², ohne daß es zu spürbaren Beeinträchtigungen des Wettbewerbs kommt.

Bei diesen Überlegungen ist jedoch Voraussetzung, daß die Steuern in ihrer Art und ihren Grundlagen in den verschiedenen Gemeinwesen grundsätzlich gleich erhoben werden und die Belastungsunterschiede sich nur aus der unterschiedlichen Höhe der Hebesätze ergeben.

Bereits in der Bundesrepublik ist dies aber nicht der Fall, wie man an Hand der Lst nachweisen kann. Diese wird nicht von allen Gemeinden erhoben, sie ist eine fakultative Gemeindesteuer. Dadurch ergeben sich völlig andere Auswirkungen auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten als in dem Fall, in dem die Steuer grundsätzlich überall erhoben wird. Ebenso ist es in dem größeren Rahmen der Mitgliedstaaten des Gemeinsamen Marktes. Die deutsche Gewerbesteuer einschließlich Lst wird keineswegs in dieser oder einer ähnlichen Form in allen EWG-Staaten erhoben, mit Ausnahme von Luxemburg. Unter diesem Aspekt sind die Unterschiede in der gewerblichen Besteuerung in den EWG-Staaten hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen zu untersuchen.

Innerhalb der EWG betrug der Unterschied im Anteil des Staates am Bruttosozialprodukt maximal etwa ein Viertel: Frankreich 35 v.H., Luxemburg 28,2 v.H.; die übrigen: Niederlande 33,3 v.H., Bundesrepublik 32,7 v.H., Italien 30,4 v.H., Belgien 28,8 v.H. (1964); die Differenz zwischen den

1) Mennel, aaO, S. 67; Sprung, aaO, S. 206

2) Institut FSt, Heft 69, S. 60

Steuern auf Einkommen und Vermögen und den Steuern auf die Einkommensverwendung ist am größten in Italien mit 36,9 v.H. bzw. 57,7 v.H. und Luxemburg mit 65,0 bzw. 35,0 v.H.¹. Teilweise noch größere Belastungsunterschiede verursachen Unterschiede bei speziellen Steuern, da einerseits infolge des Fehlens von speziellen Steuern in einigen EWG-Staaten die Steuerbelastung bis auf Null absinkt, andererseits die Steuersätze mehr als 100 v.H. des Verkaufspreises der Waren ohne Steuern betragen können.

Sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht führen die Unterschiede zwischen speziellen Steuern oft zu größeren Wettbewerbsstörungen als die Unterschiede im Niveau und in der Zusammensetzung allgemeiner Steuern². Dies zeigt sich besonders bei der deutschen Gewerbesteuer und speziell bei der Lsst, die in dieser Form nur noch in einem anderen EWG-Staat, nämlich Luxemburg, besteht. Die Mehrbelastung der deutschen gewerblichen Wirtschaft durch die Gewerbesteuer und gewerbliche Lsst ist in ihrer Höhe im EWG-Bereich einmalig³.

Die Unterschiede in der gewerblichen Besteuerung zwischen den einzelnen EWG-Staaten wirken sich, wenn sie bis zur Niederlegung der Steuergrenzen nicht beseitigt sind, als Kosten- und Preisunterschiede für die einzelnen Unternehmen in der Wirtschaftsgemeinschaft aus⁴.

Zwei Fälle sind hierbei zu unterscheiden, einmal der Fall, daß die Steuern von den Unternehmen sofort über die Kosten in die Preise einkalkuliert werden, zum anderen der Fall, daß die Steuern (zunächst) aus den Erträgen der Unternehmen entrichtet werden.

aa) In dem ersten Fall, daß die gewerblichen Steuern auch Kostensteuern sind, verschieben die Differenzen in den Be-

1) Albers, aaO, S. 369; s. auch Tabelle unten, S. 69

2) Albers, aaO, S. 369 ff.

3) Institut FSt, Heft 80, S. 48 ff.

4) Institut FSt, Heft 69, S. 32 f.

lastungen durch Gewerbesteuern grundsätzlich die Absatzzonen auf dem Gebiet des übernationalen Marktes immer zuungunsten der Unternehmen, deren Standort in dem Land mit dem stärksten Steuerdruck liegt¹. Da nicht unbeträchtliche Unterschiede in der Gewerbebesteuerung zwischen den Staaten der EWG bestehen, wird es auch zu entsprechenden starken Verschiebungen im Wettbewerb kommen. Soweit die Unternehmer die Steuern auf die Käufer ihrer Produkte abwälzen, führen sie zu höheren Preisen, soweit sich die Arbeitnehmer ihnen durch höhere Löhne entziehen, haben sie höhere Kosten in den betroffenen Wirtschaftszweigen zur Folge². Diese wirtschaftlichen Auswirkungen machen sich im ersten Fall unmittelbar bemerkbar.

bb) Im Falle der Nichtüberwälzung der gewerblichen Steuern kommt es im Gemeinsamen Markt mittelbar zu Verfälschungen des Wettbewerbs. Die Unterschiede in der Gewerbebesteuerung lösen Kapitalbewegungen aus. Ein Teil des Kapitals wendet sich den Staaten der EWG zu, in denen nicht die ökonomischen Bedingungen am günstigsten sind, sondern in denen nach Abzug der Gewerbesteuern, sofern sie überhaupt erhoben werden, die Aussichten auf Gewinn am größten sind. Bei zunehmender Zinsempfindlichkeit des Kapitals können schon geringe Steuerunterschiede genügen, um diese Kapitalbewegungen hervorzurufen. Entsprechendes gilt für Kapital aus Drittländern. Ein Teil des ausländischen Kapitals konzentriert sich in den Staaten der Wirtschaftsgemeinschaft, in denen die Steuerbelastung der Kapitalerträge am niedrigsten ist. Hier haben die Unternehmen dann wegen der steuerlich bedingten günstigeren Kapitalversorgung auch Wettbewerbsvorteile gegenüber den Unternehmen, die in den Ländern mit der höheren Belastung durch Gewerbe-

1) Einschränkung ist allerdings zu sagen, daß das tatsächliche Ausmaß dieser Verschiebungen nicht allein von den gewerbesteuerlichen Belastungsunterschieden abhängt, sondern von den gesamten als Kosten wirkenden Steuern

2) Albers, aaO, S. 369

steuern liegen. Hinzu kommt noch, daß das verfügbare Einkommen der Unternehmer einer der Bestimmungsfaktoren der Investition ist - es beeinflußt sowohl die Investitionsneigung als auch die Finanzierungsmöglichkeiten der Investition -, und von ihr hängen die Wachstumsrate, die effektive monetäre Nachfrage, Beschäftigung, Preise usw. ab. Die steuerlich induzierten Verfälschungen des Kapitalstroms können einmal bewirken, daß das ökonomisch richtige Handeln des Unternehmers durch steuerliche Erwägungen entscheidend beeinträchtigt wird, zum anderen können sie einen Einfluß auf die Produktionsstrukturen ausüben, der mit den ökonomischen Voraussetzungen und damit auch mit den Zielen der Wirtschaftsgemeinschaft nicht zu vereinbaren ist¹.

Diese wirtschaftlichen Auswirkungen der Strukturunterschiede bei der Gewerbebesteuerung widersprechen den in dem Vertrag festgelegten Zielen und Interessen der EWG; ihre Beseitigung ist daher ein dringendes Erfordernis, zumal die generelle Einführung der GewSt im EWG-Bereich nicht erwartet werden kann.

b) Möglichkeit einer Neutralisierung der steuerlichen Unterschiede.

Die von den Unterschieden in der nationalen gewerblichen Finanzpolitik ausgehenden Wettbewerbsverfälschungen kann man auf zweierlei Weise verhindern. Man kann die Wirkungen dieser Unterschiede neutralisieren, d.h. man läßt die Unterschiede bestehen, sorgt aber durch geeignete Maßnahmen dafür, daß sie sich im grenzüberschreitenden Verkehr von Gütern, Dienstleistungen und Kapital nicht auswirken.

Die weitergehende Maßnahme ist die Harmonisierung der Steuern, d.h. man muß die Finanzpolitik koordinieren. Das würde eine starke Einschränkung der Finanzautonomie der Mitgliedstaaten bedeuten. In einer wirtschaftlichen Inte-

1) Institut FSt, Heft 52, S. 33

gration stößt dies naturgemäß auf große Schwierigkeiten¹. Eine Harmonisierung ist nur dann der einzige Weg, vorhandene Verzerrungen aufzuheben, wenn die Neutralisierung der Wirkungen wirtschaftlich zu keinem befriedigenden Ergebnis führt².

Für die Neutralisierung stehen zwei Mittel zur Verfügung: Eine Wechselkursänderung und eine Entlastung exportierter Waren von den Steuern des Herstellungslandes und die Belastung³ importierter Waren mit den Steuern des Bestimmungslandes³.

Obwohl diese möglichen Ausgleichsmaßnahmen in erster Linie indirekte Steuern erfassen, sollen sie doch kurz erörtert werden, da sie auch einen erheblichen Einfluß auf die direkten Steuern (insbesondere die Gewerbesteuern) haben⁴.

aa) Der Wechselkursmechanismus

Die marktmässige Wechselkursbildung kann Unterschiede der Steuerbelastung zwischen den Mitgliedstaaten für den Fall ausgleichen, in dem die steuerliche Belastung aller Erzeugnisse gleich der durchschnittlichen Belastung ist. Für die Wirksamkeit der Ausgleichsfunktion bedarf es aber eines verhältnismäßig langen Anpassungszeitraumes. Diese "automatische" Ausgleichwirkung wirkt sich aber nur auf die Gesamtsteuerbelastung aus, Sonderregelungen, die einzelne Steuerpflichtige, Wirtschaftsgruppen oder Warenarten betreffen, werden im allgemeinen vom Wechselkursmechanismus nicht miterfaßt. Der Wechselkurs gleicht daher im wesentlichen die gesamte direkte und indirekte Steuerbelastung aus, ohne die genannten Sonderregelungen zu erfassen⁵. Unter diese fallen aber auch die Regelungen hinsichtlich der Besteuerung der gewerblichen Unternehmen mit einer besonderen Objektsteuer.

1) vgl. hierzu Gast, aaO, S. 170 ff.

2) Albers, aaO, S. 377; Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, aaO, Vorbem. vor Art. 95, S. 285 ff.

3) Institut FSt, Heft 69, S. 31 ff.

4) Weise, aaO, S. 46 ff.; Groeben-Boeckh, aaO, Art. 99, Anm. 2, S. 328

5) Gast, aaO, S. 173 f.; Institut FSt, Heft 52, S. 26

Die gewerblichen Besteuerungsunterschiede zwischen den Staaten können daher bei Bildung eines gemeinschaftlichen Wirtschaftsraumes nicht deshalb vernachlässigt werden, weil ein selbsttätiger Ausgleich dieser Differenzen über die Wechselkurse erfolgt. Vor allem ist es auch die Starrheit der Wechselkurse, die einen solchen Ausgleich unmöglich machen würde¹. Die EWG-Kommission hat in ihrem letzten Jahresbericht vor der Fusion der drei europäischen Behörden erklärt, daß angesichts der Integration der Märkte und der immer engeren gegenseitigen Abhängigkeit der Volkswirtschaften die Gemeinschaft einen Zustand erreichen müsse, in dem die Gefahr einer Wechselkursänderung ausgeschaltet wird².

bb) Das Prinzip des Bestimmungslandes

Die zweite Möglichkeit der Neutralisierung - Anwendung des Besteuerungsprinzips des Bestimmungslandes im intereuropäischen Wirtschaftsverkehr - ist identisch mit der Aufrechterhaltung der Steuergrenzen. Bei Einhaltung dieses Prinzips ist kein Abweichen von der bisherigen Besteuerung erforderlich, jeder Staat kann eine völlig autonome Steuerpolitik betreiben³. Dieses Besteuerungsprinzip schafft ein System, bei dem durch Befreiungen bei der Ausfuhr und durch Ausgleichsgaben bei der Einfuhr die Erzeugnisse mit den im Bestimmungsland geltenden Steuern belastet werden⁴. Die Wirtschaftsgüter tragen also immer die Steuerlast des Landes, für das sie bestimmt sind und in dem sie verbraucht werden. Steuerlich induzierte Wettbewerbsverschiebungen sind hierbei ausgeschlossen. Dieses Prinzip schaltet den Kostenfaktor "Steuern" im zwischenstaatlichen Wettbewerb aus. Könnte es in der Praxis durchgeführt werden, würde es demnach die steuerlich bedingten Kosten- und Preisunterschiede von in verschiedenen Ländern hergestellten Gütern vollständig neutralisieren.

-
- 1) Groeben-Boeckh, aaO, Kapitel 2, Vorbemerkung, S. 313 ff.; Regul, aaO, S. 323 ff.
 - 2) vgl. FAZ vom 20. Juni 1967
 - 3) Institut FSt, Heft 52, S. 35
 - 4) Nach der Definition der Hohen Behörde der Montanunion, Amtsblatt der Europ. Gemeinschaft für Kohle und Stahl vom 7. März 1953, S. 34

Jedoch ist das Bestimmungslandprinzip mit erheblichen Mängeln behaftet und führt in der Praxis zu keinen befriedigenden Ergebnissen¹,

Zunächst hat diese Methode den Nachteil, daß im Bestimmungsland den Produzenten der inländischen und denen der importierten Güter verschiedene öffentliche Leistungen zugutekommen, die die Produktionskosten ebenso wie unterschiedliche Steuern verändern können. In diesem Fall beeinflusst nicht nur eine unterschiedliche Zusammensetzung der öffentlichen Ausgaben, sondern auch ein Niveauunterschied in der staatlichen Tätigkeit die Wettbewerbsbelastung der Güter². Unterscheiden sich zwei Länder lediglich im Niveau, nicht aber in der Struktur der öffentlichen Ausgaben, bringt die Anwendung des Bestimmungslandprinzips dem Land mit dem höheren Niveau der öffentlichen Ausgaben Wettbewerbsvorteile gegenüber Ländern mit einem niedrigeren Niveau der öffentlichen Leistungen. In der Regel entsprechen einem höheren Niveau öffentlicher Ausgaben auch höhere Vorleistungen des Staates zugunsten von Unternehmen. Das Bestimmungslandprinzip bietet in dieser Hinsicht also keine befriedigende Lösung zur Neutralisierung von Wettbewerbsunterschieden.

Dieses von der Wirtschaftsgemeinschaft angestrebte Ziel läßt sich auf dem Gebiet des Güterwettbewerbs eher erreichen, wenn die Importeure bzw. Exporteure Nutznießer bzw. Lastträger der staatlichen Tätigkeit eines Landes sind.

Eine vom Standpunkt des Wettbewerbs befriedigende Anwendung des Bestimmungslandprinzips hat weiterhin zur Voraussetzung eine exakte Erstattung der Steuern bei der Ausfuhr und eine saubere Ausgleichbelastung bei der Einfuhr. Wie hoch jedoch der Steuerbetrag ist, der in einem exportierten Gut enthalten ist bzw. mit dem beim Import ein ver-

1) Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, Vorbem. vor Art. 95, S. 287; Giersch, aaO, S. 26; Neumark, aaO, S. 29 ff.

2) Albers, aaO, S. 379 f.

gleichbares im Inland erzeugtes Produkt belastet ist, läßt sich äußerst schwierig und meist nur ungenau berechnen. Das zeigt sich schon bei der Berechnung der Steuern auf die Einkommensverwendung, z.B. wenn Produktionsfaktoren, die auf einer früheren Produktionsstufe zur Herstellung des exportierten Gutes verwendet wurden, mit Produktionsmittelsteuern belastet worden sind¹.

Zu diesen technischen Schwierigkeiten kommt hinzu, daß nach der Aufhebung der Binnenzölle und dem Verbot von Subventionen die Regierungen bewußt eine überhöhte Ausgleichsteuer bei der Einfuhr festsetzen und eine überhöhte Steuererstattung bei der Ausfuhr gewähren, wie es die bisherigen Erfahrungen gezeigt haben². In diesen Mißbräuchen mit dem Ziel, in verdeckter Form Einfuhrzölle bzw. Exportprämien aufrechtzuerhalten, liegt eine erhöhte Gefahr für Wettbewerbsverschiebungen.

Noch größere Schwierigkeiten bereitet die Zurechnung von Steuern auf die Einkommensentstehung auf exportierte bzw. importierte Güter. In der Praxis werden daher nur die Steuern auf die Einkommensverwendung beim grenzüberschreitenden Verkehr ausgeglichen³. Die Zollbehörden führen also auch nach heutigem Recht noch Bestimmungslandprüfungen durch, jedoch handelt es sich nicht mehr um die praktisch unmögliche Verwirklichung des reinen Bestimmungslandprinzips, sondern um ein dualistisches Prinzip: Bei den Steuern auf die Einkommensverwendung wird das Bestimmungslandprinzip, bei den Steuern auf die Einkommensentstehung wird das Ursprungslandprinzip angewendet.

Ob mit diesem Prinzip Wettbewerbsverschiebungen, die durch steuerliche Unterschiede bedingt sind, neutralisiert werden können, hängt von den preislichen Wirkungen der Steuern auf die Einkommensentstehung ab.

1) Albers, aaO, S. 380

2) vgl. EWG-Kommission, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Brüssel, 1967

3) Andel, aaO, S. 115

Zwar ist es möglich, daß Gewinnsteuern nicht die gleichen preislichen Wirkungen wie die Steuern auf die Einkommensverwendung auslösen; bei der vorherrschenden Kostenzuschlagskalkulation und dem weitverbreiteten "Nettodenken" der Unternehmer wäre es jedoch verfehlt, eine Preisneutralität der Gewinnsteuern anzunehmen. Für diesen Fall, daß also preisliche Wirkungen nur von den Steuern auf die Einkommensverwendung ausgehen und eine Beseitigung steuerlich bedingter Preisunterschiede zur Herstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen ausreicht, würde es selbstverständlich genügen, diese Steuern im grenzüberschreitenden Verkehr zu neutralisieren. Da aber preisliche Wirkungen von allen Steuern ausgehen, führt eine unterschiedliche Struktur des Steuersystems dazu, daß ein verschieden großer Teil der steuerlich bedingten Preiserhöhung neutralisiert wird. Die Folge ist, daß eine Wettbewerbsneutralität nicht hergestellt werden kann.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, daß weder die alleinige Anwendung des Bestimmungslandprinzips noch in Anbetracht der bestehenden erheblichen Unterschiede in der Steuerstruktur der EWG-Länder das dualistische Prinzip eine befriedigende Lösung für die Neutralisierung steuerlich bedingter Wettbewerbsverschiebungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr darstellen.

Eine echte Marktgemeinschaft kennt an sich keine Steuer Grenzen. Die steuerlichen Bedingungen und Belastungsunterschiede werden als Standortfaktoren hingenommen. Das wichtigste Ziel der steuerlichen Bemühungen der EWG-Staaten im Hinblick auf die Schaffung des Gemeinsamen Marktes ist daher die vollständige Niederlegung der Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten. Das bedeutet besteuertechnisch den allgemeinen Übergang zum Prinzip der Besteuerung im Ursprungsland¹. Bei Wahrung dieses Besteuerungs-

1) Institut FSt, Heft 69, S. 13 ff.

prinzips wird ein System verwirklicht, in dem die Wirtschaftsgüter ausschließlich mit den im Ursprungsland geltenden Steuern belastet werden¹. Das Bestimmungslandprinzip, gleichbedeutend mit der Aufrechterhaltung der Steuergrenzen, ist mit der binnenmarktähnlichen Integrationsform des Gemeinsamen Marktes grundsätzlich unvereinbar.

Gegenwärtig bestehen Steuergrenzen in der EWG praktisch nur für indirekte Steuern. Nur für diese gilt im grenzüberschreitenden Warenverkehr zur Zeit das Prinzip der Besteuerung im Bestimmungsland. Bei den direkten Steuern hingegen werden keine steuerlichen Ausgleichsmaßnahmen beim grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr getroffen. Diese Steuern werden allgemein auf der Grundlage des Ursprungslandprinzips erhoben². Aus dieser Tatsache folgt, daß die bei den direkten Steuern bestehenden Unterschiede schon jetzt auf die Entwicklung des Wettbewerbs in der EWG verfälschend einwirken und dadurch Verzerrungen entstehen lassen können. Soll dies vermieden werden, so ergibt sich für die EWG-Staaten die Aufgabe, diese Unterschiede bei den direkten Steuern abzubauen. Auf alle Fälle besteht eine Vordringlichkeit für Angleichungsmaßnahmen auf dem Gebiet der direkten Besteuerung³, speziell der Gewerbesteuern als der Steuer, bei der die größten Differenzen bestehen.

Die oben aufgezeigten Maßnahmen der Neutralisierungspolitik können allenfalls auf Teilgebieten erreichen, daß sich Unterschiede in der Finanzpolitik zwischen den integrierten Volkswirtschaften nicht in unerwünschter Weise auf die räumliche Ordnung der Wirtschaft auswirken⁴.

Den Staaten der Gemeinschaft bleibt daher nur die Möglichkeit der Einebnung der zwischen ihnen bestehenden gewerb-

1) vgl. Anm. 4, Seite 65

2) Andel, Zur Diskussion Ursprungs-versus Bestimmungslandprinzip, aaO, S. 115

3) Dies wurde von der EWG-Kommission schon 1959 erkannt und ausdrücklich betont (2. Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft, 18. Sept. 1958-20. März 1959, Ziff. 107 ff.)

4) Albers, aaO, S. 387

lichen Besteuerungsunterschiede, da die vorhandenen Differenzen für die Entwicklung der von der Wirtschaftsgemeinschaft angestrebten Marktgemeinschaft zu groß sind¹. Es bedarf daher einer Harmonisierung der Finanzpolitik hinsichtlich der gewerblichen Besteuerung, wenn unkontrollierte Wettbewerbsverschiebungen vermieden werden sollen.

7. Die Harmonisierung der Gewerbesteuerung und ihre steuerpolitischen Folgen für die Bundesrepublik Deutschland

a) Begriff und Ziele der Harmonisierung

Steuerliche Harmonisierung bedeutet nicht Vereinheitlichung der Besteuerung; steuerliche Harmonisierung bedeutet Angleichung der Besteuerung von Staaten bis zu dem Punkt, von dem ab die noch verbleibenden steuerlichen Differenzen den Wettbewerb auf dem Gemeinsamen Markt nicht mehr beeinträchtigen².

Die Ziele der Harmonisierung sind eng zu fassen und auf die Vermeidung zusätzlicher Störungen zu beschränken, die ein Zusammenschluß von Volkswirtschaften mit sich bringen kann³. Während z.B. innerhalb Deutschlands die Gewerbesteuern die Wahl des Standortes in der Regel kaum beeinflussen, weil sie für das gesamte Gebiet einheitlich erhoben werden, - abgesehen von der LsSt, die für sich allein aber kaum einen solchen Einfluß ausübt⁴ -, und deshalb Unterschiede in den

-
- 1) Groeben-Boeckh, aaO, Kap. 2, Vorbem. S. 315; Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, aaO, Vorbem. vor Art. 95, S. 287; Institut FSt, Heft 69, S. 64 ff.
 - 2) Institut FSt, Heft 52, S. 51; EGW-Kommission, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, aaO, S. 7 ff.
 - 3) Andel, Zur Harmonisierung öffentlicher Ausgaben in einem Gemeinsamen Markt, aaO, S. 3
 - 4) Denn im Falle der zusätzlichen Erhebung der LsSt tritt eine Senkung der Hebesätze der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital ein (s.o. II 9); zwar bestehen auch dann noch Steuerlastunterschiede in der Gewerbesteuerung, jedoch ist die Mehrbelastung bei zusätzlicher Erhebung der LsSt nicht derart groß und wirkt sich in der Wirtschaftspraxis nicht derart aus, daß sie die Unternehmer in ihrer Standortwahl beeinflußt. Dadurch wird jedoch nicht ausgeschlossen, daß die zusätzliche Erhebung der LsSt zu Wettbewerbsverzerrungen innerhalb des deutschen Wirtschaftsraumes führen kann (s. S. 57, 114).

realen Produktionskosten nicht verdecken, wirken sie innerhalb des Gemeinsamen Marktes störend, da ihre Ausgestaltung zwischen den Mitgliedstaaten beträchtlich divergiert. Solche Störungen sind aber mit dem Ziel der Steigerung der Effizienz der Volkswirtschaften nicht vereinbar. Da sie nicht auf der staatlichen Intervention als solcher, sondern auf Unterschieden in den nationalen Interventionsformen beruhen, fordert der Steuer- und Finanzausschuß als Ziel der Harmonisierung "steuer- und ausgabenpolitische Bedingungen zu schaffen, wie sie in einem einheitlichen Wirtschaftsgebiet bestehen würden"¹. In dem letzten Jahresbericht der EWG-Kommission vor der Fusion der drei europäischen Behörden heißt es, daß die Ziele der Gemeinschaft nur dann mit Sicherheit erreicht werden können, wenn Fortschritte in der Koordinierung der Währungs- und Finanzpolitik der Mitgliedstaaten erreicht werden².

- b) Harmonisierung nicht nur der indirekten Steuern, Art. 99 EWG-Vertrag, sondern auch der direkten Steuern.

Der EWG-Vertrag selbst bietet noch keine konkreten Lösungen für die steuerliche Problematik der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft nach Ablauf der Übergangszeit. Eine gewisse steuerliche Konzeption ist jedoch in der den Mitgliedstaaten auferlegten Verpflichtung zu sehen, nach Lösungen der Steuerprobleme auf dem Wege der Harmonisierung zu suchen.

Der Vertrag berührt grundsätzlich nicht die Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten; er enthält aber in seinen "Steuerlichen Vorschriften" eine Bestimmung, in der die Staaten dem Prinzip nach anerkannt haben, auch auf steuerlichem Gebiet binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen.

1) EWG-Kommission, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses 1962, S. 7

2) vgl. FAZ vom 20. Juni 1967

So sieht Art. 99 des EWG-Vertrages ausdrücklich die Harmonisierung der indirekten Steuern in der Wirtschaftsgemeinschaft vor.

Wesentlich ist aber, daß in die Annäherung der Besteuerung auch die direkten Steuern, und damit auch die Gewerbesteuern, einzubeziehen sind. Die Steuerharmonisierung in der Wirtschaftsgemeinschaft muß allgemein und umfassend erfolgen¹. Die Rechtsvorschriften über die indirekte Besteuerung dürfen nach Art. 99 nur im Interesse des Gemeinsamen Marktes und seiner Weiterentwicklung harmonisiert werden. Das Interesse des Gemeinsamen Marktes wird aber durch die Beschränkung auf die indirekten Steuern nicht genügend gewahrt. Auf diesem Wege ist keine Anpassung zu erreichen, eher werden die Unterschiede der Steuersysteme verschärft². Die jeweils herrschende Besteuerung, die sich im Laufe der Zeit, durch die verschiedensten Faktoren beeinflusst, entwickelt hat, stellt ein in sich ausgeglichenes und ausgewogenes System dar. Wird die Besteuerung in den EWG-Staaten in einzelnen Bereichen - wie nach Art. 99 des Vertrages nur im Bereich der indirekten Steuern - geändert, dann tritt eine Störung dieses Gleichgewichts ein³.

Zur Verdeutlichung der Besteuerungsunterschiede in den EWG-Staaten sei in diesem Zusammenhang folgende Tabelle gezeigt:

	Steuern auf Einkommen und Vermögen	speziell GewSt	Steuern auf Einkommensverwendung
Bundesrepublik	57,4	10,2	38,9
Frankreich	41,9	-	53,9
Belgien	49,8	-	45,3
Niederlande	60,3	-	29,2
Luxemburg	65,0	8,8	35,0
Italien	36,9	-	57,7

1) Ganser-Wilhelmi, aaO, S.41; Mersmann, aaO, S.80; Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, aaO, Art.99 Anm.5, S.298

2) Gast, aaO, S.176

3) Institut FSt, Heft 69, S. 62

4) Quelle: Finanzbericht 1965, aaO, Übersicht S.86/87

Die Tabelle weist die Unterschiede in der Belastung durch direkte und indirekte Steuern zwischen den Mitgliedstaaten aus. In einer solchen unterschiedlichen Gestaltung der Steuern ist ein Ausgleich in der Gesamtbelastung zu sehen, der sich aus nationalen Unterschieden in Bezug auf Konsumgewohnheiten, aus Wirtschaftsstruktur und Finanzkraft, aus steuerlich und spezifisch politischen Ideologien u.a. erklärt¹. Wenn nun aber die Belastungsunterschiede auf dem Gebiet der indirekten Steuern durch eine Harmonisierung derselben abgeschwächt oder sogar aufgehoben werden, wird die Disharmonie zwischen den einzelnen Ländern auf dem Gebiet der direkten Steuern desto krasser in Erscheinung treten. Denn bei der Steuerharmonisierung muß der Grundsatz berücksichtigt werden, daß primäre Änderungen einiger Steuern im Rahmen der Angleichung der Steuergesetzgebung zwangsläufig sekundäre Änderungen auch bei anderen Steuern zur Folge haben². Das erfordert eine umfassende Harmonisierung, die sich auch auf die direkten Steuern zu erstrecken hat. Auch der Gesichtspunkt der Herstellung gleicher steuerlicher Wettbewerbsbedingungen spricht für die Harmonisierung dieser Steuer³. Die direkten Steuern üben, wie am Beispiel der Gewerbesteuer gezeigt, einen erheblichen Einfluß auf den zwischenstaatlichen Wettbewerb aus, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie über Kosten in die Preise eingehen oder ob sie unmittelbar das Einkommen und die Erträge belasten.

Die EWG-Kommission ist sich der Unschlüssigkeit der steuerlichen Vorschriften des Vertrages und der damit verbundenen Gefahren durchaus bewußt. Im zweiten Gesamtbericht spricht sie in Ziffer 107 von der Verfälschung der Wettbewerbslage durch ungleiche steuerliche Belastung⁴.

-
- 1) Groeben-Boeckh, aaO, Kap.2, Vorbem.S.314; Albers, aaO, S.365
 - 2) Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, aaO, Art.99, Anm.5, S.298; Neumark, aaO, S.35
 - 3) Mesenberg, Zu den steuerlichen Fragen des Europ. Gemeinsamen Marktes, aaO, S.9630; Schulze-Brachmann, aaO, S.62
 - 4) 2. Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft, 18. Sept. 1958 - 20. März 1959

Aus alledem geht hervor, daß auch die Gewerbesteuern und damit auch die Lohnsummensteuer als direkte Steuern in den Harmonisierungsprozeß einzubeziehen sind.

c) Vorarbeit für eine Steuerharmonisierung

Als Vorbild bzw. Vorarbeit für eine Steuerharmonisierung können die bereits großenteils verwirklichte Vereinheitlichung der Verbrauchsteuern in den Benelux-Staaten sowie die fortgeschrittene Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme in allen EWG-Staaten angesehen werden. Gerade die Einführung der Mehrwertsteuer bedeutet einen Systemwechsel, wie er tiefgreifender kaum denkbar ist¹. Die Annahme des gemeinsamen Umsatzsteuersystems stellt einen entscheidenden Fortschritt in Richtung der Wirtschaftsunion innerhalb der europäischen Gemeinschaft dar. Es garantiert die steuerliche Wettbewerbsneutralität und den Ausgleich unter den noch unterschiedlichen nationalen Steuerbelastungen an den Binnengrenzen². Damit ist hinsichtlich dieser Steuer ein wichtiger Schritt zur Verwirklichung von binnenmarktähnlichen Verhältnissen getan. In der Schlußerklärung zur 3. Lesung des Mehrwertsteuergesetzes sagte der Vorsitzende des Bundesfinanzausschusses, der CDU-Abgeordnete Schmidt: "Mit dem Mehrwertsteuergesetz ist auch die entsprechende Richtlinie der EWG-Kommission befruchtet worden. Die Steuer ist eine wichtige Voraussetzung für die deutsche Finanzverfassungsreform. Sie ist möglicherweise die Steuer, in die die Gewerbesteuer ganz oder teilweise aufgehen kann"³.

Betrachtet man die seit Bestehen der EWG in den Mitgliedstaaten erfolgten steuerrechtlichen Änderungen unter dem Aspekt der Grundsätze des EWG-Vertrages - Steuerharmonisierung, Verbot diskriminierender steuerlicher Vorschriften u.a. -, so läßt sich eine gewisse steuersystematische Har-

1) vgl. FAZ vom 26. April 1967, S. 1

2) vgl. FAZ vom 9. Febr. 1967

3) vgl. FAZ vom 26. April 1967

monisierung feststellen, die ganz allgemein einer Modernisierung des materiellen Steuerrechts dient. Diese Harmonisierungsbestrebungen zeigen, daß man die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit der Anpassung an die Steuersysteme der übrigen Mitgliedstaaten weitgehend berücksichtigt, wie dies z.B. deutlich wird bei der Schaffung einheitlicher Einkommen- und Körperschaftsteuern in Frankreich, Belgien und Italien entsprechend den Vorschriften in Deutschland, Luxemburg und den Niederlanden.

d) Grenzen der Harmonisierung

Die Harmonisierung stößt aber gerade hinsichtlich der deutschen Gewerbesteuer einmal aus politischen Gründen auf Grenzen; es besteht großer Widerstand gegen einen Verzicht auf nationale Souveränität auf dem Gebiet der Finanzpolitik¹. Auch ökonomisch ist eine vollständige Harmonisierung aller Steuern im Sinne einer Vereinheitlichung keine ideale Lösung². Für die deutsche Gewerbesteuer würde das die völlige Abschaffung in ihrer derzeitigen Form bedeuten, da eine allgemeine Einführung in allen EWG-Staaten nicht erwartet werden kann. Eine solche Finanzpolitik hätte unerwünschte Wirkungen zur Folge und wäre wegen der Unterschiede im Wohlstand und in der Wirtschaftsstruktur der EWG-Länder ohne einen supranationalen Finanzausgleich nicht möglich; denn ein einheitliches Steuersystem würde ein unterschiedliches Niveau der öffentlichen Leistungen, einheitliche öffentliche Leistungen würden Unterschiede in der Steueranpassung bedingen³. Ein solcher supranationaler Finanzausgleich läßt sich in dem notwendigen Umfang in absehbarer Zeit kaum verwirklichen. Außerdem bedingen Unterschiede im Wohlstand und in der Wirtschaftsstruktur eine andere Struktur der öffentlichen Einnahmen und Ausgaben. Bei der bestehenden steuerrechtlichen Situation müssen die Mitglied-

1) Albers, aaO, S. 387

2) Institut FSt, Heft 52 S.50/51; Andel, Zur Harmonisierung öff. Ausgaben in einem Gemeinsamen Markt, aaO, S.3 ff.

3) Albers, aaO, S. 387

staaten nach einem Kompromiß suchen, der von vornherein jede ökonomisch optimale Lösung ausschließt¹. Unter diesen Umständen ist die Harmonisierung, wie sie im vorhergehenden aufgezeigt wurde, die gegebene Lösung.

Eine nicht unbeträchtliche Bremswirkung auf den gewerbesteuerlichen Harmonisierungsprozeß üben die haushaltswirtschaftlichen Gegebenheiten in den die Gewerbesteuer erhebenden Staaten aus². Eine Beseitigung oder wenigstens spürbaren Milderung der durch die Gewerbesteuer bedingten Wettbewerbsverzerrungen sind wegen der angespannten Finanzlage dieser Staaten sowie im Hinblick auf die unterschiedliche Wirtschafts- und Sozialstruktur enge Grenzen gesetzt³. Die gewerbesteuerrechtlichen Gegebenheiten in Deutschland und Luxemburg, die als einzige Staaten die Gewerbesteuer in dieser Form erheben, spielen im internationalen Wettbewerb eine erhebliche Rolle, die durch ein interventionistische Steuerpolitik zur Verwirklichung bestimmter Wirtschafts-, Konjunktur- und sozialpolitischer Ziele zu erklären ist.

- e) Steuerpolitische Forderung hinsichtlich der Gewerbe-, insbesondere Lohnsummenbesteuerung für die Bundesrepublik Deutschland

Aus der Erkenntnis, daß die Wirtschaft des Staates sowohl mit dem stärksten Steuerdruck als auch mit der stärksten Belastung der gewerblichen Unternehmen unter den nachteiligen Folgen der steuerlich induzierten Wettbewerbsverzerrungen auch am stärksten leiden wird, ergibt sich für die Bundesrepublik Deutschland der Schluß, die Steuerbelastung möglichst dem Niveau der Belastung in den anderen EWG-Staaten anzupassen. Die Bundesrepublik liegt mit ihrer Steuerlastquote beträchtlich über den entsprechenden Quoten der anderen Staaten⁴. Der Abbau der Steuerlast ist eine

1) Ganser-Wilhelmi, aaO, S. 48

2) Institut FSt, Heft 52, S. 51

3) Mennel, aaO, Vorwort, S. 3

4) Überzeugend nachgewiesen vom Institut FSt, Heft 52, S. 13 ff.

vordringliche steuerpolitische Forderung. Er muß bei einer Ermäßigung der steuerlichen Belastung der Erträge und Vermögen der gewerblichen Wirtschaft ansetzen. Wegen der fehlenden Steuergrenzen muß dies möglichst bald geschehen.

Die aus den angeführten Gründen notwendige Entlastung bei den gewerblichen Steuern soll in erster Linie verhindern, daß der für eine weitere gedeihliche Entwicklung entscheidende Ertragstatus der deutschen Unternehmen im Vergleich zu den Unternehmen der anderen EWG-Staaten steuerlich, d.h. künstlich verschlechtert wird. Zum anderen soll mit dieser Maßnahme eine Abwanderung des Kapitals aus der Bundesrepublik in die Gebiete des Gemeinsamen Marktes mit niedrigerem Steuerdruck verhindert werden. Es steht außer Frage, daß diese Folgen einer starken gewerblichen Belastung in Deutschland nicht nur den Interessen der deutschen Volkswirtschaft, sondern auch denen der Wirtschaftsgemeinschaft widersprechen würde.

Die allmähliche Beschränkung der gewerbesteuerlichen Belastung und damit auch der Belastung durch die Lohnsummensteuer mit dem Endziel der Abschaffung ist der zweckmäßigste steuerliche Harmonisierungsbeitrag der bundesrepublik Deutschland.

IV. Problematik der Lohnsummensteuer nach geltendem deutschen Recht

Gegen die Lsst als eine besondere Besteuerungsart im Rahmen der Gewerbesteuer werden erhebliche Bedenken geltend gemacht. Die Rechtmäßigkeit ihrer Erhebung ist im Schrifttum vielfach in Zweifel gezogen. Fast alle Merkmale der Lohnsummenbesteuerung sind dabei umstritten.

1. Klassifizierung der Lsst

a) als Steuer gemäß § 1 AO

Bereits die Steuerqualität nach § 1 AO wird der Lsst abge-

sprochen. Es wird die Ansicht vertreten, die Lsst sei mit dem Steuerbegriff des § 1 AO deshalb nicht vereinbar, weil sie Beitragscharakter habe. Weiterhin verstoße die Begründung der Gewerbesteuer und damit auch der Lsst mit der Äquivalenztheorie gegen den Steuerbegriff des § 1 AO. Der Äquivalenzgedanke sei bisher nur im Bereich der "zweckgebundenen" Steuern¹ zum Tragen gekommen; eine solche Zweckbindung fehle der Lsst. Mit der zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs der Gemeinde bestimmten Lsst soll eine besondere Inanspruchnahme der Gemeinden abgegolten werden. Der "Steuer"-charakter der so determinierten Lsst könne nicht bejaht werden².

Der wichtigste Unterschied zwischen den Steuern und den übrigen öffentlich-rechtlichen Abgaben besteht aber darin, daß diese Verwaltungsabgaben das Entgelt für besondere Leistungen der öffentlichen Hand bei der Inanspruchnahme ihrer Dienststellen und Einrichtungen sind, während sich bei Steuern die Gegenleistungen, sofern von solchen überhaupt gesprochen werden kann, auf die Gewährung von allgemeinen Staatsleistungen beschränken³.

Infolgedessen wird ein Beitrag für Vorteile erhoben, die dem einzelnen durch die Tätigkeit der öffentlichen Hand erwachsen⁴, während die kommunalen Belastungen, die durch die Lsst abgegolten werden sollen, nicht nur den Gewerbetreibenden Vorteile bringen, sondern auch die Betriebsangehörigen mitbegünstigen⁵. Darüber hinaus bringen die kommunalen Belastungen in gleichem Maße Vorteile für nichtgewerbesteuerpflichtige Rechtsträger; denn es werden nicht nur die nach § 3 GewStG befreiten Institutionen, sondern auch Nichtgewerbetreibende begünstigt. Es handelt sich also

-
- 1) Die Zulässigkeit einer solchen Zweckbindung hat das Bundesverfassungsgericht, E 7, 254, bejaht
 - 2) Hamann, FR 1962 S.261 f; ders. FR 1964 S. 91
 - 3) Hübschmann-Hepp-Spitaler, aaO, Anm. 19 zu § 1
 - 4) Surén, aaO, S. 57 ff
 - 5) VG Gelsenkirchen, Urteil vom 10.9.1963, DGemStZ 1964, S. 27 ff

um allgemeine Vorteile, so daß von Vorzugslasten im Sinne von § 1 AO und somit von Beiträgen bei der Lsst nicht gesprochen werden kann¹.

Bei Einführung der Lsst wurde die Verwendung des Maßstabes "Lohnsumme" für die Bemessung dieser Gewerbesteuer damit gerechtfertigt, daß die Steuer ein Äquivalent - eine gleichwertige Gegenleistung - darstellen solle für die Lasten, die der steuererhebenden Gemeinde durch das Vorhandensein gewerblicher Betriebstätten entstehen. Dieses "Äquivalenzprinzip" stand nicht nur bei der Lsst, sondern bei der Gewerbesteuer überhaupt Pate, wie aus der amtlichen Begründung zum GewStG 1936 hervorgeht². Dort wird gesagt, bei der Lsst sei "der Grundgedanke der Gewerbesteuer, der Gemeinde einen Ausgleich für die Lasten zu bieten, die ihr der Betrieb der Industrie, des Handels und des Handwerks verursachen, am reinsten verwirklicht". Jedoch ist fraglich, ob das die Steuereigenschaft ex definitione ausschließende Äquivalenzprinzip in Wirklichkeit bei der Lsst überhaupt besteht.

Soweit die Ansicht vertreten wird, die Lsst verstoße wegen ihrer Beziehung zum Äquivalenzprinzip gegen den Steuerbegriff, muß zwischen der Durchführung des Äquivalenzprinzips bei einer Abgabe und dem lediglich als Motivitation für eine echte Steuererhebung angeführten Grundsatz dieses Prinzips unterschieden werden. Während der Grundsatz der Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung nur für die Verwaltungsabgaben (Gebühren und Beiträge) angewendet wird³, ist das Äquivalenzprinzip in diesem Sinne bei der Lsst als einer echten Steuer nicht durchgeführt. Das folgt schon aus der Tatsache, daß die Lsst nicht jeweils für eine besondere spezielle Leistung der Gemeinde erhoben wird. Lediglich die

-
- 1) Leibrecht, aaO, Sp. 428; Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, aaO, S. 84; BFH, Urteil v.13.12.1963, BStBl. 1964 Teil III, S. 50
 - 2) RStBl. 1937, S. 693 (696)
 - 3) Tipke-Kruse, aaO, Anm. 8 ff. zu § 1

Grundgedanken des Äquivalenzprinzips sind für die Einführung und Erhebung der Lsst und als Motivation für die Differenzierung von Bedeutung¹. Eine solche Motivation sowie ein nur teilweise auch vorhandenes Äquivalenzverhältnis verbieten es demnach noch nicht, die Lsst dem Steuerbegriff des § 1 AO zuzurechnen².

b) als Ertrag-, Objekt- und Realsteuer

Die Qualifizierung der Lsst muß davon ausgehen, daß sie keine selbständige Steuer, sondern nur der Teil einer Steuer ist³. Die Frage kann daher nur lauten, ob die Gewerbesteuer als Ganzeseine Ertragsteuer ist. Die Gefahr, die Ertragsteuer mit der Einkommensteuer gleichzusetzen, ergibt sich aus der betriebswirtschaftlichen Gepflogenheit, alle gewinnabhängigen Steuern, z.B. die Einkommensteuer auf gewerbliche Einkünfte, als Ertragsteuern zu bezeichnen⁴. Der Begriff der Ertragsteuern ist daher genauer zu kennzeichnen. Unter Ertragsteuer versteht man eine das Ergebnis eines bestimmten Produktionsprozesses unter Anknüpfung an seine Quelle nach rein objektiven Maßstäben und unter Außerachtlassung aller persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners treffende Steuer⁵. Die Ertragsteuer knüpft danach unmittelbar an die einzelnen Quellen des Produktionsergebnisses an, die Einkommensteuer im Gegensatz dazu an die Personen, denen dieses Ergebnis zukommt. Die enge Verwandtschaft der beiden Ertrag und Einkommen treffenden Steuerformen ergibt sich aus der Tatsache, daß Ertrag und Einkommen im Grunde dieselbe Erscheinung sind. Bei der Gewerbesteuer ist Steuergegenstand der objektive Ertrag des Unternehmens. Ihre finanzwissenschaftliche

-
- 1) Von diesen Grundgedanken werden eine Anzahl von Steuern beherrscht, wie z.B. die Mineralölsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer. Auch das gesamte Haushaltswesen von Bund, Ländern und Gemeinden unterliegt dem Gebot der Ausgeglichenheit von Ausgaben und Einnahmen und danach den Grundsätzen des Äquivalenzprinzips, vgl. VG Düsseldorf, Urteil vom 24.9.1963 - 5 K 2209/62
 - 2) Müller, aaO, S. 815; Bohmann, aaO, S. 174 f.
 - 3) Andreae, aaO, S. 450
 - 4) Andreae, aaO, S. 451
 - 5) Bickel, aaO, S. 405

Klassifikation als Ertragsteuer ist unbestritten¹. Da die Lohnsumme ein bestimmter Teil des Ertrages eines Unternehmens ist, ist die Lsst eine Teilertragsteuer².

Jede Ertragsteuer ist objektbezogen. Mit dieser Bezeichnung wird zum Ausdruck gebracht, daß im Mittelpunkt der Besteuerung nicht eine Rechtsperson oder ein rechtlicher oder tatsächlicher Vorgang steht, sondern ein Gegenstand oder ein

Inbegriff von Gegenständen³. Der Begriff Objektsteuer kennzeichnet sowohl die Abgrenzung gegenüber den Personensteuern als auch den Gegenstand der Besteuerung. Im Gegensatz zu der Objektsteuer knüpft die Personensteuer an die Leistungsfähigkeit einer Person an⁴.

Objekt der Gewerbesteuer ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, wie sie sich in einem stehenden Gewerbebetrieb als solchem ausprägt. Die Gewerbesteuer ist auf die Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs, des Objektes, angelegt. Steuergegenstand ist der objektive Ertrag des Unternehmens⁵. Dabei ist die Gewerbesteuer nicht als reine Ertragsteuer ausgestaltet; indem auf den objektiven Ertrag abgestellt wird, soll lediglich der Gegensatz zur Einkommensteuer gekennzeichnet werden. Die Gewerbesteuer stellt sich also als Rohertragsteuer dar⁶.

Zweifelhaft ist, ob die Lsst mit der vorerwähnten Definition des Bundesverfassungsgerichts in Einklang steht. Aus folgenden Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts⁷ schließt man auf eine erhebliche Systemwidrigkeit der Erhebung einer Gewerbesteuer nach Maßgabe der Lohnsumme⁸: Die Lsst sei zwar

1) Bickel, aaO, S. 405; BVerwGE 12, S. 173

2) Andreae, aaO, S. 452

3) Neumark, Steuern aaO, S. 98

4) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, aaO, Einleitung S. XVIII

5) BVerfG, Beschluß vom 30.10.1961, NJW 1961, S. 2300; BVerfG, Urteil vom 24.1.1961, NJW 1962, S. 438

6) BVerG, Beschluß vom 21.12.1966, NJW 1967, S. 546; BVerwG 12, 173; Andreae, aaO, S. 451, Anm. 2; Bohmann, aaO, S. 175

7) BVerwG E 12, 173

8) Kath, Zur wirtschaftlichen und verfassungsrechtlichen Problematik der Lsst, aaO, S. 256 ff.; Leibrecht, aaO, Sp. 424 ff.

eine Ertragsteuer, d.h. eine Steuer von der Einkommensgewinnung; bedenklich an ihr sei, daß sie eine sehr rohe Ertragsteuer sei, weil sie auf der Fiktion beruhe, daß eine bestimmte Ausgabengruppe, die Lohnsumme, zugleich repräsentativ für den Ertrag sei. Bei dieser Fiktion habe Pate gestanden das für die Realsteuern in gewissem Umfang noch geltende Äquivalenzprinzip, das sich in der Erwägung äußere, daß die große Arbeitermassen beschäftigenden lohnintensiven Betriebe die Gemeinden ganz besonders belasteten, so daß es gerechtfertigt erscheine, diese Betriebe in irgendeiner Form zur Deckung dieser Belastung heranzuziehen. Diese Erwägung sei insbesondere in Anbetracht der Tatsache anfechtbar, daß der wirkliche Ertrag bereits durch die Gewerbeertragsteuer erfaßt wird. Anknüpfend an diese Bedenken wird geltend gemacht, die Erfassung des Objekts erfolge bei der Lsst nicht nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, vielmehr werde von diesem Merkmal vollkommen abgesehen. Ausgezahlte Löhne seien kein Maßstab wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Ferner sei es nicht der nach dem GewStG ermittelte Ertrag des Gewerbebetriebs, der Steuergegenstand der Lsst wird; vielmehr werde die Lsst fällig und zahlbar auch dann, wenn keinerlei Ertrag vorhanden ist. Es bestehe auch keine sachliche Beziehung zwischen den große Arbeitermassen beschäftigenden Betrieben und der Lohnintensität, also dem Besteuerungsgrund der Lsst¹.

Hierzu ist folgendes zu sagen. Um das Objekt der Gewerbesteuer, auch soweit sie in Form der Lsst erhoben wird, den Gewerbebetrieb, steuerlich erfassen zu können, mußte der Gesetzgeber gewisse Anknüpfungspunkte bestimmen, in denen sich die Größe des Betriebs und seine objektive Wirtschaftskraft, die wirtschaftliche Ertragsfähigkeit, repräsentiert.

1) vgl. kath, Zur wirtschaftlichen und verfassungsrechtlichen Problematik der Lsst, aaO, S. 256 f.

Als solche Kriterien können verschiedene Gesichtspunkte in Betracht kommen: Der erwirtschaftete Ertrag, das im Betrieb vorhandene Kapital, der Umsatz, die Betriebsausgaben, das Vermögen, die Zahl der Arbeitskräfte, die gezahlte Lohnsumme und unter Umständen noch anderes. Von diesen Merkmalen des Unternehmens hat der Gesetzgeber drei herausgegriffen: Einmal den vom Betrieb erarbeiteten wirklichen Ertrag (der nicht dem Gewinn gleichzusetzen ist) und die Produktionsmittel, die der Betrieb einsetzt. Die Ertragsfähigkeit wird demnach außer durch den erzielten Ertrag durch die Mittel repräsentiert, die zur Erzielung dieses Ertrages eingesetzt werden. Zu diesen Mitteln gehört einmal das im Betrieb arbeitende Kapital - auch soweit es nicht Eigenkapital ist - und die im Betrieb eingesetzte Arbeitskraft, die in der Lohnsumme ihren Ausdruck findet. Bereits beim Gewerbekapital hat der Gesetzgeber die unmittelbare Beziehung zum Ertrag aufgegeben. Ebenso konnte davon ausgegangen werden, daß auch die eingesetzte Arbeitskraft grundsätzlich auf den Ertrag von Einfluß ist. Ebenso wie das Gewerbekapital Besteuerungsgrundlage für die allgemeine Gewerbesteuer ist, ist der Produktionsfaktor Arbeit für die Lst maßgebend. Sein Ausmaß dürfte am einfachsten nach der Lohnsumme zu ermitteln sein¹.

Neben Gewerbeertrag und Gewerbekapital kommt demnach auch in der Lohnsumme die Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebes zum Ausdruck. Die Heranziehung der Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage ist somit durchaus vereinbar mit dem System der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer².

Die Lohnsummensteuer ist auch Realsteuer. Für die Unterscheidung der einzelnen Steuerarten, wie sie in Art. 105 Abs. 2 GG aufgeführt werden, sind die maßgeblichen Kriterien dem

1) Andreae, aaO, S. 452 Anm. 2

2) BVerfG, Urteil vom 13.7.1965, E 19, 110; BVerfG, Beschluß vom 21.12.1966, NJW 1967, S. 546; Kommission für die Finanzreform, aaO, TZ. 396; Bohmann, aaO, S. 175; Andreae, aaO, S. 452; Laule, aaO, S. 1, III

deutschen Steuerrecht zu entnehmen¹. Nach diesen verfassungsrechtlichen Erkenntnissen sind auch unter dem Begriff "Realsteuern" in Art. 105 ff. GG die Steuern umrissen, die das herkömmliche Steuerrecht damit umfaßt, nämlich nur die Grundsteuer und die Gewerbesteuer². Die Gewerbesteuer ist auch in § 1 Abs. 3 AO ausdrücklich als Realsteuer bezeichnet. Aus dem Realsteuercharakter der Gewerbesteuer läßt sich aber nicht unbedingt folgern, daß auch die LsSt als Form der Gewerbesteuer eine Realsteuer ist. Mit Müller³ ist zu sagen, daß nicht das gesetzgeberische Etikett, sondern die Erkenntnisse der Finanzwissenschaft für die Auslegung des Begriffs "Realsteuern" maßgebend sein müssen, da anzunehmen ist, daß diese der gesetzlichen Regelung zugrundeliegen. Hiernach bezeichnet der Begriff "Realsteuern" den Gegensatz zu den Personalsteuern. Unter Personalsteuern versteht man solche Steuern, die an eine Person anknüpfen und bei denen das Steuerobjekt nach der Zugehörigkeit zu dieser Person bestimmt wird, während Realsteuern nach Maßgabe einer Realität erhoben werden⁴. Bei der Gewerbesteuer ist der Gewerbebetrieb die Realität, an die die Besteuerung anknüpft. Steuergegenstand ist der objektive Ertrag des Unternehmens⁵. Neben dem Gewerbekapital beeinflußt aber auch die eingesetzte Arbeitskraft den Ertrag; der Unternehmer setzt die Arbeitskraft als Mittel zum Wirtschaften ein. Arbeit dient als Produktionsfaktor gerade zur Erzielung von Ertrag und repräsentiert somit die Ertragsfähigkeit des Unternehmens. Sein Ausmaß errechnet sich am einfachsten nach der Lohnsumme⁶. Diese ist ein Element, in dem die Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebs zum Ausdruck kommt. Die LsSt knüpft nicht an das Ergebnis der personellen Verteilung an, wie z.B.

1) BVerfGE 7, 251

2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, aaO, Anm. 25 zu § 1 AO, BVerfGE 3, 438

3) BB 1964, S. 815

4) Schmölders, Hdb. der Finanzwiss., aaO, S. 333

5) s.o. Seite 78

6) s.o. Seite 80

die Lohnsteuer als Glied der Einkommensteuer. Sie greift vielmehr bereits bei der funktionellen Verteilung ein, ist also ihrer Natur nach unpersönlich. Sie ist daher mit Recht als Realsteuer zu kennzeichnen¹.

2. Steuerpolitische Bedenken

a) Die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage

Unter steuerpolitischen Gesichtspunkten wird von den Gegnern der Lohnsummenbesteuerung, insbesondere den Industrie- und Handelskammern, gefordert, daß nach dem ganzen Charakter des geltenden Steuersystems Steuern nur aus dem Einkommen und allenfalls noch aus dem rentierlichen Vermögen gezahlt werden dürften. Die Lohnsumme sei Teil der Betriebsausgaben; als Besteuerungsgrundlage sei sie ungeeignet, da sie nichts über die Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebes aussage. Bei rückläufiger Wirtschaftstätigkeit sei sie oft ganz oder teilweise aus der Substanz aufzubringen und wirke insofern existenzgefährdend².

Den Ausführungen zur Qualifizierung der Lsst als Ertrag-, Objekt- und Realsteuern³ sei folgendes hinzugefügt.

Die Entwicklung nach Einführung der Gewerbesteuer, die sich zunächst nach äußeren Merkmalen wie Gewerbegattung, Betriebsumfang und Ortsklassen richtete und bei der starken Ausbreitung des Gewerbewesens vielfach zu Ungerechtigkeiten führte, zeigt, daß immer mehr der wirkliche Ertrag besteuert wurde, jedoch stets unter Berücksichtigung gewisser Produktionsfaktoren⁴; eine Besteuerung nur des Reinertrags hätte die Gewerbesteuer von einer Ertragsteuer in eine partielle Einkommensteuer umgewandelt⁵.

1) BFH, BStBl. 1964 III, S. 47; BVerwGE 12, 173; Thiel, B 1963, S. 1271; Michels, DStR 1966, S. 596; Andreae, aaO, S. 452

2) Berkenhoff, aaO, S. 121

3) oben unter IV 1 b, S. 77 ff. Dort wurde bereits dargelegt, daß u.a. auch in der Lohnsumme die Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebes zum Ausdruck kommt

4) Bickel, aaO, S. 408 f., Gerloff, Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd. II, aaO, S. 37

5) Berkenhoff, aaO, S. 122

Die Gewerbesteuer knüpfte stets neben dem Ertrag an feste Größen wie Kapital oder Arbeiterzahl als Bemessungsgrundlagen an, um auch bei Ertraglosigkeit noch ein Steueraufkommen zu gewährleisten. Demnach ist die Gewerbesteuer zu einem Teil Ertragsteuer und zum anderen Teil ertragunabhängige Besteuerung von Produktionsmitteln; die Lsst als Teil der Gewerbesteuer besteuert allein den Produktionsfaktor Arbeitskraft. Auch bei der Besteuerung der Vermögensgegenstände sowie bei den Verbrauch- und Verkehrsteuern bleibt der Ertrag unberücksichtigt und ist die Steuer auch dann zu zahlen, wenn kein Ertrag erzielt wird¹. Die in einem Gewerbebetrieb eingesetzte Arbeitskraft ist aber insofern ein sachlicher Anknüpfungstatbestand für die Besteuerung, als sie ebenso wie das Gewerbekapital generell geeignet ist, Erträge zu erbringen². Das muß um so mehr gelten, als bereits die allgemeine Besteuerung des Vermögens vom Grundgesetz ausdrücklich als sachlich gerechtfertigt anerkannt ist, das Vermögen aber generell keineswegs in gleichem Umfang ertragsfähig zu sein braucht wie Betriebskapital und Arbeitskraft³. Auch bei Nichterzielung eines Ertrages ist die Lsst zu zahlen, ohne Rücksicht darauf, ob sie in die Vermögenssubstanz eingreift.

Da es sich bei der gewerblichen Lsst um eine Realsteuer handelt, diese aber immer Kostensteuern sind⁴ und in die Preise mit einkalkuliert werden, liegt bei den Gewerbebetrieben lediglich die Steuerzahllast, nicht aber die Steuertraglast⁵. Das heißt, daß die Steuer nicht aus dem Gewinn des Unternehmens aufgebracht wird, sondern wie jede andere Betriebsausgabe ihren Niederschlag in den Preisen der hergestellten und vertriebenen Erzeugnisse findet; sie kann schließlich durch die Preisstellung beim Verkauf auf den

1) Michels, aaO, S. 596; VG Arnsberg, DGemStZ 1964, S.173

2) BVerfG NJW 1967, 547

3) VG Arnsberg, aaO, S. 173

4) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, aaO, Einleitung II, S.XIX

5) Michels, aaO, S. 596; Andreae, aaO, S. 458

letzten Verbraucher abgewälzt werden. Insoweit unterscheidet sich die Lsst um nichts von jeder anderen Steuer, deren Entrichtung die Kostenseite belastet und daher preismitbestimmend ist¹.

Auch ein Betrieb, der einmal keinen Gewinn erzielt, muß daher die von ihm zu zahlende Gewerbesteuer einschließlich Lsst aufbringen können, da sie als Kostensteuer durch die Preise hereingeholt wird. Muß die Steuer aus der Substanz aufgebracht werden, weil der Betrieb mit Verlust abgeschlossen hat, dann ist dies eine Folge der wirtschaftlichen Gegebenheiten, nicht aber primär eine Folge der steuerlichen Belastung durch die Gewerbesteuer, insbesondere der Lsst. Auch läßt es die Funktionsfähigkeit der Gemeinden nicht zu, die Betriebe nicht zur Besteuerung heranzuziehen, wenn sie einmal keinen Ertrag erzielen².

b) Steuerliche Rechtfertigung der Lsst

Ausgehend von der antiken Staatsidee, die dem Staat um seiner Existenz willen das Recht gab, nach Maßgabe seiner Zwecke und Bedürfnisse und ohne Rücksicht auf individuelle Vorteile, Steuern zu beanspruchen, gründet sich die Rechtfertigung der Steuer auf die Erkenntnis der sittlichen Notwendigkeit der Existenz und der Entwicklung des Staates und der zur Erfüllung seiner Aufgaben und Zwecke erforderlichen öffentlichen Wirtschaft, sowie auf die Anerkennung der aus dieser Notwendigkeit sich ergebenden Bedürfnisse einerseits und der Machtbefugnis andererseits³. Hiermit ist jedoch weder eine bestimmte Steuer noch ein bestimmtes Steuersystem gerechtfertigt und man würde es sich zu leicht machen, auf dieser Grundlage eine Rechtfertigung der Lsst aufzubauen. Denn jede Steuer ist das Ergebnis geschichtlicher Kräfte, die zwar ihre soziale und wirtschaftsgeschichtliche Entstehung erklären, jedoch nicht die Rechtfertigung und

1) Berkenhoff, aaO, S. 122

2) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 378, 396; BVerG NJW 1967, 547

3) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, S. 265

Deutung ihres Wesens bedeuten. Das Wirken dieser Kräfte läßt sich zwar begreifen, aber nicht als absolut vernünftig oder allgemein gültig nachweisen¹. Die Rechtfertigung der Steuer erfaßt diese nur als Institution des Staates in einer bestimmten Gegebenheit; sie bezieht sich nicht auf eine bestimmte Form.

Bei der Lsst wird auf die Schwierigkeit einer steuerlichen Rechtfertigung hingewiesen². Es sollen daher im folgenden die Möglichkeiten einer steuerlichen Rechtfertigung der Lsst genannt und auf ihre Anwendbarkeit bezüglich der Lsst untersucht werden.

Im allgemeinen wird die Lsst mit der Fundustheorie und Äquivalenztheorie zu rechtfertigen versucht.³

aa) Die Fundustheorie⁴

Nach dieser Theorie soll die Gewerbesteuer generell der stärkeren Belastung des auf Besitz beruhenden - d.h. des durch das Bestehen des Gewerbes als Objekt bedingten - Einkommens dienen⁵. Dem liegt der Gedanke zugrunde, daß neben der staatlichen allgemeinen Einkommensteuer eine besondere Einkommensgruppe belastet werden soll, welche innerhalb der Einkommensteuer gar nicht oder nur unvollkommen

1) Gerloff, aaO, S. 266

2) Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, aaO, S. 81 ff; Institut FSt, Heft 36, Bd. 2, S. 14 ff.

3) Die sog. Opfertheorie wird in diesem Zusammenhang kaum noch genannt und soll hier nicht behandelt werden. Sie ist heute nicht mehr anwendbar. Sie übersieht einmal, daß das Opfer subjektiv empfunden wird und den Geizigen mehr trifft als den Verschwenderischen, zum anderen, daß ein Gemeinwesen dieses Opfer kaum ohne Zwang erhalten wird.

4) Die Fundustheorie als Theorie der subjektiven Steuerfähigkeit entstammt dem von Oefter-ing verwendeten Begriff für sie sog. Höherbelastung fundierter Bezüge, vgl. Oefter-ing, DStBl. 1937, 221; Institut FSt, Heft 36, Bd. 2, S. 15

5) Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, aaO, S. 81

erreicht werden kann¹. Demnach soll die Ertragsbeteuerung ergänzend zur Einkommensteuer hinzutreten, um das fundierte Einkommen stärker zu belasten. Damit berücksichtigt die Fundustheorie besonders den Realsteuercharakter der Gewerbesteuer. Bereits Terhalle² stellt aber in Zweifel, ob sie dem Gedanken entspricht, daß eine Steuer nicht durch den Zweck der Verwendung des Aufkommens aus der Steuer begründet werden sollte, indem er zu der Überzeugung kommt, "daß Ertrag- und Vermögensbelastung in der Gewerbebesteuerung nur fiskalisch und unter dem Gesichtswinkel einer Auseinandersetzung der verschiedenen Gebietskörperschaften um eigene Steuerquellen für alle Beteiligten zu erklären sind". Im gleichen Sinne etwa spricht sich der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen³ aus, der in den Realsteuern die unentbehrliche finanzielle Grundlage der kommunalen Selbstverwaltung sieht⁴.

Bei der Begründung der Lsst indes versagt die Fundustheorie vollends. Die Lohnsumme ist Betriebsausgabe; ihre Bemessungsgrundlage steht daher mit Einkünften des Betriebes oder gar mit fundierten Einkünften in keinerlei Zusammenhang⁵.

bb) Die Äquivalenztheorie

Die andere steuerliche Rechtfertigung stützt sich auf die sog. Äquivalenztheorie⁶. Bei Schaffung der Gewerbesteuer stand der Gesetzgeber vor der Aufgabe, den Finanzbedarf der Gemeinden zu decken, der zu einem nicht unerheblichen Teil auch durch die in der Gemeinde ansässigen gewerblichen Betriebe entsteht. Die Verwendung des Maßstabes "Lohnsumme" für die Bemessung dieser Gewerbesteuer wurde damit gerechtfertigt, daß die Steuer ein Äquivalent - eine gleichwertige

1) Terhalle, aaO, S. 246; Lotz, aaO, S. 434 aaO

2) aaO, S. 246 ff.

3) Organische Steuerreform, aaO, S. 52

4) vgl. auch Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, S. 81

5) Oeftering, aaO, S. 221; Institut FSt, Heft 36, Bd. 2, S. 15; Bickel, Ertragsteuern, aaO, S. 425

6) Diese Bezeichnung rührt von den als Ausfluß der zur Begründung des Staates benutzten Theorien von Hobbes, Pufendorf, Locke, Montesquieu u.a. her, vgl. Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, aaO, S. 264 ff.

Gegenleistung - darstellen solle für die Belastungen und Aufwendungen, die der Gemeinde aus dem Vorhandensein der Gewerbebetriebe entstehen¹.

Werden demnach die finanziellen Beziehungen zwischen einer Gemeinde und den in ihrem Gebiet ansässigen Gewerbebetreibenden dem Äquivalenzprinzip unterstellt, so bedeutet dies, daß alle durch gewerbliche Betriebe verursachten gemeindlichen Leistungen durch entsprechende Gegenleistungen von ihnen ausgeglichen werden sollen². Diese Forderung entspricht dem Deckungsprinzip, dem jeder Gemeindehaushalt unterliegen soll. Die Art der Deckung bestimmt sich nach der Gemeindefleistung. Während privatrechtliche Leistungen (z.B. Grundstücksverkäufe) durch "Entgelte" zu vergelten sind, werden die Kosten hoheitlicher Leistungen entweder durch Verwaltungsabgaben oder durch eine Sondersteuer gedeckt. Beanspruchten Personen, die rational feststellbar sind, gemeindliche Leistungen, z.B. Müllabfuhr oder Entwässerung, so sind deren Kosten nicht aus Steuermitteln zu decken, sondern durch Gebühren oder Beiträge als äquivalente Gegenleistungen der Leistungsempfänger³. Dem entspricht das "spezielle Äquivalenzprinzip", d.h. es besteht ein Austauschverhältnis von Vorteilen und Lasten. Diese Abgaben sind zur Deckung bestimmter Aufwendungen zweckgebunden, denen konkrete Vorteile gegenüberstehen⁴. Ein solch enger Band besteht zwischen der LsSt und den Vorteilen der einzelnen Steuerpflichtigen jedoch nicht⁵. Die LsSt soll als Gewerbesteuer lediglich im Rahmen des Gemeindehaushalts einen generellen Ausgleich für die Lasten erbringen, die eine Gemeinde auch im Interesse der Betriebe erbringt⁶.

-
- 1) Begründung zum GewStG 1936, in RStBl. 1937, 693 (696); BVerfG NJW 1965, 1581; BVerfG NJW 1967, 547
 - 2) Wündisch, aaO, 2. 164
 - 3) Bohmann, aaO, S. 175 f.; Wündisch, aaO, S. 164
 - 4) BVerfGE 7, 244 (254); Hübschmann-Hepp-Spitaler, aaO, Anm. 21 zu § 1 AO
 - 5) Leibrecht, aaO, Sp. 428 f.; Institut FSt, Heft 36, Band 2, S. 16
 - 6) VG Arnsberg, DGemStZ 1964, S. 171

Dem steht das "allgemeine Äquivalenzprinzip" gegenüber, das für Gemeindeleistungen gilt, deren Empfänger nicht einzeln, sondern nur als Gruppe oder Gesamtheit oder überhaupt nicht feststellbar sind. In diesem Fall können die Kosten der gemeindlichen Leistungen nicht durch einzelne Gegenleistungen, sondern müssen durch Erhebung einer Sondersteuer mit äquivalentem Aufkommen gedeckt werden¹.

Die Rechtfertigung der Lsst mit dieser Form des Äquivalenzprinzips beruht auf der Erwägung, daß die Lohnsumme eines Unternehmens äquivalent ist den Belastungen der Gemeinde, die ihr durch den Betrieb selbst bzw. die in dem Unternehmen tätigen Arbeitnehmer erwachsen². Auf die berechtigten Argumente gegen die Heranziehung des Äquivalenzprinzips braucht im einzelnen nicht eingegangen zu werden³; es genügt der Hinweis, daß es ein Widerspruch in sich selbst wäre, einzelne Steuerzahlungen mit einzelnen Leistungen des Steuergläubigers durch den Begriff "Äquivalenz" zu verknüpfen. Die Höhe der Kosten, die ein Gewerbetreibender einer Gemeinde verursacht, läßt sich nicht so genau bestimmen, daß sie ein Maß für die Gegenleistung sein kann; dann kann sie aber auch kein Maß für einzelne Steuerzahlungen sein.

Mit der Äquivalenztheorie läßt sich die Lsst demnach nicht rechtfertigen⁴. Es bleibt allerdings dem Gesetzgeber freigestellt, nach welchen sachlichen Gesichtspunkten er die Besteuerung vornehmen will. Die Ermessensgrenze ist hier, wie der BFH⁵ eingehend klargestellt hat, in Art. 3 GG und im Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit zu suchen. Darauf wird noch einzugehen sein; hier soll nur soviel gesagt werden, daß der Gesetzgeber nicht willkürlich handelt, wenn

1) Wündisch, aaO, S. 164

2) Leibrecht, aaO, Sp. 429

3) vgl. hierzu Institut FSt, Heft 36, Bd. 2, S. 16 ff; Bickel, Ertragsteuern, S. 424; Leibrecht, aaO, Sp. 428 f; Hamann, aaO, S. 90

4) vgl. Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 395

5) Urteil vom 13.12.1963, BStBl. III, 1964, 47

er von einer gewissen Beziehung zwischen der Zahl der in einem Gewerbebetrieb Beschäftigten und den durch sie und nicht den Betrieb als solchen verursachten Lasten ausgeht¹. Insoweit ist im Äquivalenzprinzip nicht die "Natur der Sache" der Besteuerung zu sehen, sondern lediglich ein sachlich gerechtfertigter Anknüpfungspunkt². Zwar sind an den meisten Veranstaltungen der Gemeinde alle Einwohner interessiert, es kann jedoch kaum bestritten werden, daß den Gemeinden aus dem Vorhandensein der in ihrem Gebiet ansässigen Gewerbebetriebe in bestimmten Fällen besondere Belastungen und Aufwendungen entstehen, die ohne diese nicht erbracht werden müßten. Für die gewerbliche Besteuerung sind hier lediglich die Grundgedanken des Äquivalenzprinzips von Bedeutung.

Die Gewerbebesteuerung schafft unmittelbare finanzielle Beziehungen zwischen Gemeinden und Wirtschaft, die für beide Teile von Vorteil sind. So sind die Unternehmer darauf angewiesen, daß die Gemeinden günstige Voraussetzungen für die wirtschaftliche Tätigkeit bereitstellen; für diese ist es bedeutsam, auch gewisse Belastungen und Kosten, die ihnen durch die Gewerbebetriebe entstehen, in Kauf zu nehmen³. Letztlich bleibt es für die Gemeinden in steuerlicher Hinsicht ein Anreiz, Wirtschaft und vor allem Industrie in ihrem Gebiet anzusiedeln, wie es für diese nützlich ist, daß die Gemeinden ihnen gewisse Lasten abnehmen.

3. Wirtschaftspolitische Bedenken

a) Krisenfestigkeit der Lsst

Zur Begründung der Lsst wird angeführt, daß der Gesetzgeber mit ihr eine konjunktur- und krisenunempfindliche Steuer schaffen wollte, um den Gemeinden ein ständiges Steueraufkommen zu gewährleisten⁴.

1) BVerG NJW 1967, 547

2) s.o. Seite 76ff; der BFH aaO führt hierzu aus, daß es kein juristisches Verbot gibt, in der Gewerbebesteuer und besonders in der Lsst an den Äquivalenzgedanken anzuknüpfen

3) Kommission für die Finanzreform, Zt. 395

4) Institut FSt, Heft 36, Bd. 2, S. 20

Zwar sind die Gemeinden besonders auf eine krisensichere Einnahmequelle angewiesen, da die gemeindlichen Aufgaben keinen konjunkturellen Schwankungen unterliegen dürfen; insofern ist der Anspruch der Gemeinden auf einigermaßen gesicherte Einnahmequellen gerechtfertigt; jedoch darf dieser Anspruch nicht einseitig am Finanzbedarf der Gemeinden ausgerichtet sein, sondern es muß eine gerechte und gleichmäßige Verteilung der Lasten erfolgen¹.

Vorab ist zu bemerken, daß das Argument der Krisenfestigkeit der Lsst erheblich an Bedeutung verliert, wenn man bedenkt, daß die Lsst nur in weniger als 5 % aller Gemeinden erhoben wird². Hinzu kommt noch, daß die Gemeinden mit der Grundsteuer und der Gewerbekapitalsteuer über krisenfeste Einnahmequellen verfügen, neben denen die Einnahmen aus der Lohnsummenbesteuerung unbedeutend erscheinen. Im übrigen ist das Argument der Krisenfestigkeit der Lsst nicht zutreffend.

Zwar würde eine Besteuerung des reinen Ertrages ohne Heranziehung der Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit selbst auf leichte Konjunkturschwankungen reagieren und damit eine beträchtliche Unsicherheit in die Gemeindefinanzen bringen³; bereits Schwankungen in bestimmten Wirtschaftszweigen können die Einnahmen aus der Gewerbesteuer erheblich vermindern. Zu ernststen Finanzschwierigkeiten kann dies in Gemeinden führen, in denen nur eine branchenmäßig einseitige Industrie ansässig ist. Die obligatorische Besteuerung des Gewerbekapitals mildert diese Abhängigkeit von dem wechselnden Ertrag. Durch die Heranziehung auch des anderen Produktionsfaktors, der Arbeit, sollen einmal die Fälle erfaßt werden, in denen wenig Gewerbekapital vorhanden ist, zum andern, um kapitalintensive Unternehmen

1) Leibrecht, aaO, Sp. 430; Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, S. 101 f.

2) Quelle: Kommission für die Finanzreform, Anlage 8: Übersicht über die Verbreitung der Lsst in den Ländern

3) BVerfG NJW 1967, 547

nicht einseitig zu besteuern¹. Jedoch erscheint es unbestreitbar, daß bei abflauender Konjunktur und bei Wirtschaftskrisen nicht nur der Gewerbeertrag sinkt, sondern daß auch erfahrungsgemäß die Arbeitslosigkeit zunimmt, unter Umständen sogar in einem schnelleren Verhältnis². Dementsprechend nimmt die Lohnsumme ab, sei es durch Arbeiterentlassungen oder durch Einführung von Kurzarbeit³. Folglich geht auch das Aufkommen aus der LsSt zurück. Die LsSt ist also keineswegs krisenfest.

Andererseits läßt sich aber auch nicht feststellen, daß die LsSt bei Konjunkturveränderungen zu einer Verschärfung der Krise, zum Zusammenbruch der Unternehmen und damit zu einem Zusammenbruch der Gemeindefinanzen führen muß⁴. Bei abflauender Konjunktur bietet die LsSt als Wertsteuer die Möglichkeit, mit Kurzarbeit die Krisensituation zu überbrücken, und zwingt nicht wie eine spezifische Steuer zu Arbeiterentlassungen⁵.

Der der LsSt mancherseits zugesprochene Einfluß auf den Wirtschaftsprozess ist sehr beschränkt und entspricht keineswegs ihrer Bedeutung.

b) Begünstigung kapitalintensiver Betriebe

Das meistgebrauchte Argument gegen die LsSt ist, daß sie in einer Zeit der steigenden Löhne und sinkenden Erträge die arbeitsintensiven Betriebe benachteilige und die Substitution von Arbeitskraft durch Kapital begünstige⁶. Der allgemeine Nachteil der LsSt, deren rohe Bemessungsgrundlage einer Berücksichtigung der betrieblichen Ertragskraft entgegensteht, erfahre bei arbeitsintensiven Betrieben eine höchst unerwünschte Steigerung.

1) BVerfG, aaO, S. 547

2) Leibrecht, aaO, Sp. 430

3) Das hat sich erst jüngst in der Krise der deutschen Wirtschaft gezeigt, vor allem im Bergbau und in der Industrie

4) BVerfG, aaO, S. 547; VG Arnsberg, aaO, S. 174

5) Andreae, aaO, S. 463

6) Institut FSt, Heft 36, Bd. 2, S. 22

Demgegenüber ist zunächst darauf hinzuweisen, daß steigende Löhne nicht notwendigerweise die Erträge schmälern, sondern - soweit die allgemeine Wirtschaftslage das nicht verbietet - über die Preise abgewälzt werden. Das trifft insbesondere bei der gewerblichen Lsst, die eine Kostensteuer ist, zu¹. Darüber hinaus muß bei der Auswirkung der Lsst berücksichtigt werden, daß sie als Betriebsausgabe bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, soweit sie nach dem Gewerbeertrag berechnet wird, abgesetzt werden kann.

Weiterhin ist zu sagen, daß bei Wegfallen der Lsst die Gewerbekapitalsteuer eine Benachteiligung der kapitalintensiven Betriebe ohne Ausgleich durch die Lsst zur Folge hätte².

Die drei Produktionsfaktoren Ertrag, Kapital und Arbeitskraft sind vom Gesetzgeber nach sachlichen Motiven ausgewählte Elemente, in denen sich die Wirtschaftskraft des Gewerbebetriebes repräsentiert³. In ihrer Zusammengehörigkeit als Besteuerungsgrundlagen der Gewerbesteuer wird die betriebliche Ertragskraft berücksichtigt⁴. Daß dabei die Erhebung der Lsst ein höheres Gesamtgewerbesteueraufkommen bewirkt und damit zu einer Umverteilung der Gewerbesteuerbelastung führt, ist gewollt⁵. Die Hinzufügung der Lsst führt zu einer prozentual völlig unterschiedlichen Anspannung des einheitlichen Meßbetrages nach Ertrag und Kapital, je nachdem in welchem Verhältnis die drei Besteuerungsgrundlagen Ertrag, Kapital und Lohnsumme zueinander stehen, eine selbstverständliche Folge der Lohnsummenbesteuerung. Jedoch ist die Lsst keine zusätzliche Besteuerung auf Ertrag und Kapital, sondern hat als Form der Gewerbesteuer eigenständigen Charakter.

1) s.o. Seite 83

2) Andreae, aaO, S. 463

3) BVerG NJW 1967, 546

4) Andreae, aaO, S. 461

5) Michels, aaO, S. 595

Geht man davon aus, daß Gewerbebetriebe gleichen Ertrag, gleiches Kapital und gleiche Lohnsumme haben, so werden sie auch gleich hoch besteuert. Verändert sich jedoch auch nur einer dieser Faktoren oder fällt er ganz weg, so ist die notwendige Folge auch eine Veränderung der prozentualen Anspannung des Meßbetrages Ertrag/Kapital. Die Ursache der steuerlichen Belastungsunterschiede liegt in der unterschiedlichen Struktur sowie den inneren Verhältnissen der Betriebe, für die es sowohl innerhalb der Wirtschaftsbereiche als auch innerhalb der einzelnen Branchen keine Gesetzmäßigkeit gibt¹.

Eine stärkere Belastung der arbeitsintensiven Betriebe durch die Lsst ist daher keineswegs die Regel, sondern Folge unterschiedlicher wirtschaftlicher Gegebenheiten, die der Betrieb hinnehmen muß.

4. Sozialpolitische Bedenken

Vom Standpunkt der Sozialpolitik wird gegen die Lsst eingewendet, daß sie zwangsläufig einen Druck auf die Zahl der Beschäftigten ausübe und dadurch die Arbeitslosigkeit vergrößere; besonders wirke sie nachteilig auf die übertariflichen Löhne, wodurch gerade die Qualitätsarbeit mit hohem Lohn benachteiligt werde².

In unserer heutigen Wirtschaftsordnung vollzieht sich die Verteilung des Sozialproduktes in weitem Umfang durch Aushandlung von Tarifverträgen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern³. Das Argument jedoch, daß der Arbeitgeber, mit Fragen der Lohnerhöhung konfrontiert, zu dieser wenig Neigung zeigen wird angesichts der Tatsache, außer der erhöhten Lohnsumme auch noch höhere öffentliche Abgaben zahlen zu müssen, ist unberechtigt.

1) Michels, aaO, S. 596

2) Institut FSt, Heft 36, Bd. 2, S. 19 ff; Berkenhoff, aaO, S. 124

3) Müller, aaO, S. 8:8

Bei Verhandlungen über Lohnerhöhungen und Arbeitszeitverkürzungen hat - soweit dies in der Öffentlichkeit bekannt geworden ist - die LsSt noch nie eine maßgebliche Rolle gespielt. Aus verschiedentlichen Anfragen bei Arbeitgeberverbänden hat sich ergeben, daß hierbei im Vordergrund Überlegungen stehen, ob die jeweilige wirtschaftliche Lage sowie die Ertragskraft der Unternehmen Lohnerhöhungen und Arbeitszeitverkürzungen auffangen können, andernfalls durch Preisüberwälzung auf den Verbraucher egalisiert werden müssen. Gerade in Krisenzeiten sind die Unternehmen besonders daran interessiert, qualifizierte Arbeitskräfte zu halten.

Aus diesen Gründen sind die Bedenken unberechtigt, daß die LsSt bei der heutigen für die Rechtmäßigkeit dieser Steuer maßgeblichen Wirtschaftslage auch bei Wirtschaftsschwankungen einen entscheidenden Einfluß auf die Entlassung von Arbeitnehmern ausübe¹.

5. Rechtliche, insbesondere verfassungsmäßige Bedenken

a) Die Befugnis der Gemeinden zur Entscheidung über die Erhebung der LsSt

Gegen die gesetzliche Übertragung des Rechts nach § 6 Abs. 2 GewStG zur Besteuerung der Lohnsumme auf die Gemeinden werden unter dem Hinweis auf das Gebot des Gesetzgebers, die rechtsetzende Gewalt nicht auf andere Stellen zu übertragen, Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG, Bedenken erhoben². Die Entscheidung über die Einführung der LsSt stehe nach Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG dem Bundes- oder Landesgesetzgeber, nicht aber den Gemeinden zu. Aus Art. 105 II GG i.V. mit Art. 72 Abs. 2 Satz 3 GG ergebe sich die Verpflichtung des Bundes,

1) vgl. VG Arnsberg, aaO, S. 174 f.; Berkenhoff, aaO, S. 123 f.; Andreae, aaO, S. 447, 455 f.

2) Leibrecht, Stuw 1963, Sp. 419; Hamann, FR 1964, S. 90; Starck, StRK-Anmerkungen, GewStG § 23, R 8

bei Inanspruchnahme der konkurrierenden Gesetzgebung die gesamte Materie für das Bundesgebiet einheitlich zu regeln; die Rechts- und Wirtschaftseinheit werde dadurch zerstört, daß der Bund den einzelnen Gemeinden eine zusätzliche Besteuerungsgrundlage zur Wahl gestellt habe. Zudem hätte der Bund die Entscheidung über die Einführung der Lsst, wenn er sie nicht selbst habe treffen wollen, den Ländern überlassen und nicht unmittelbar den Gemeinden übertragen dürfen. § 6 Abs. 2 Satz 2 GewStG, wonach die Zustimmung der Landesregierung zur Entscheidung der Gemeinde erforderlich sei, verletze die Gesetzgebungshoheit der Länder¹.

Die Einführung der Lsst ist als ein die Grundrechte berührender Vorgang nur in der Form eines materiellen Gesetzgebungsaktes möglich²; es handelt sich dabei um eine vom Gesetzgeber vorgenommene Delegation gesetzgeberischer Befugnisse an die Gemeindeparlamente als Ortsgesetzgeber³. Es bedurfte deshalb in Art. 105 II 3 GG der Feststellung, daß von der an sich bestehenden konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes die Festsetzung der Hebesätze ausgenommen sein soll⁴.

Bei der Regelung der Lsst ist zu unterscheiden einmal, ob die Lohnsumme überhaupt Steuergegenstand sein kann, zum anderen ob und in welchen Gemeinden Lsst erhoben wird, und schließlich, wie hoch sie sein soll⁵. Da Art. 105 II 3 GG die Gesetzgebungskompetenz hinsichtlich der Realsteuern aufteilt, richtet sich der Umfang der Bundeszuständigkeit danach, welche der drei Fragen der Realsteuerkompetenz des Bundes und welche der ausgenommenen Hebesatzkompetenz unterliegen. Der Ansicht des BFH⁶, daß in der Befugnis

1) Müller, BB 1964, S. 816

2) BFH BStBl III 1964, 47; Hamann, aaO, S. 90

3) Triepel, Delegation und Mandat, S. 23

4) BFH aaO, S. 48, 49

5) Müller, aaO, S. 816

6) aaO, S. 49

zur Festsetzung der Hebesätze notwendigerweise die Befugnis enthalten sei, Gewerbesteuer, und zwar auch in der Form der Lsst, zu erheben, kann nicht gefolgt werden. Art. 105 II 3 GG verleiht dem Bund die Befugnis zur Realsteuergesetzgebung insoweit, als es sich nicht um die Festsetzung der Hebesätze handelt. Dieser Zuständigkeitsverteilung im Bereich der Gesetzgebung liegt die im herkömmlichen Realsteuerrecht übliche Unterteilung in die Festlegung der sog. Meßzahlen und in die Festsetzung der Hebesätze zugrunde. Der Bund besitzt aber nicht lediglich die Gesetzgebung über die Realsteuermeßzahlen, ihm kommt vielmehr die gesamte Realsteuergesetzgebung zu, soweit sie sich nicht auf die Hebesätze bezieht¹. Unter die Zuständigkeit des Bundes fällt daher die Befugnis, die Gewerbesteuer einschließlich der Lsst zu regeln, somit u.a. Bestimmungen über die Besteuerungsgrundlagen, über das Verfahren und über die Erhebung der Steuer als solche zu treffen, d.h. ob die Steuer eingeführt werden und wer sie erheben soll.² Hätte die Bundeskompetenz des Art. 105 II 3 GG nur die Frage zum Inhalt, ob die Lohnsumme überhaupt tauglicher Steuergegenstand sein kann, müßte die dem Bund zustehende Realsteuerkompetenz inhaltlich leerlaufen. Auch der Wortlaut der genannten Verfassungsvorschrift spricht dafür, daß die Entscheidung darüber, ob Realsteuern zu erheben sind, Bundesangelegenheit ist.

Gegen eine Übertragung der Erhebungsbefugnis an die Gemeinden ergeben sich Bedenken im Hinblick darauf, daß die ausdrückliche Verneinung der Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes, wie dies in Art. 105 II 3 GG durch die Herausnahme der Festsetzung der Hebesätze aus der konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit geschieht, nach Art. 70 Abs. 1 GG insoweit grundsätzlich die ausschließliche Gesetzgebungszuständigkeit der Länder bedeutet.

1) Maunz-Dürig, aaO, Band II, Art. 105, Rdnr. 39

2) BVerfG B 1964, 1361; BVerfG StRK GewStG § 23 R.10; Hamann, FR 1964, 90; Müller, BB 1964, 816

Grundsätzlich darf die Zuständigkeitsverteilung nirgends anders gesucht werden als im Grundgesetz. Ungeschriebenes Recht oder allgemeine Rechtsprinzipien kommen für die Zuständigkeitsregelung nur in Betracht, soweit sie zu Bestandteilen des Grundgesetzes gemacht sind¹.

Vor Geltung des Grundgesetzes waren die Gemeinden auf Grund § 16 GewStG vom 1.12.1936 zur Festsetzung der Steuer berechtigt²; dessen Satz 1 bestimmte: "Die Steuer wird auf Grund des einheitlichen Steuermeßbetrages nach dem von der Gemeinde für jedes Rechnungsjahr festzusetzenden Hundertsatz (Hebesatz) festgesetzt und erhoben". Auch nach Auflösung der Länder durch das Gesetz über den Neuaufbau des Reichs vom 30. 1. 1934, durch das alle Steuergewalt auf das Reich übergang, bestanden keine Bedenken gegen eine derartige Übertragung an die Gemeinden. Dem Verfassungsgeber bot sich danach als vorverfassungsrechtliches Bild, daß entsprechend dem herkömmlichen Realsteuerrecht den Gemeinden die Kompetenz zur Festsetzung der jeweiligen Hebesätze zustand, die bis dahin unangefochten gegolten hatte. Im Hinblick darauf, daß der Verfassungsgeber hiervon ausgegangen ist³, ist Art. 105 II 3 GG so auszulegen, daß ausnahmsweise die Gemeinden in Fortsetzung der sich aus der historischen Entwicklung ergebenden und nur so verständlichen speziellen Regelung für die Realsteuern zur Festsetzung der Hebesätze ermächtigt sind⁴. Auch aus Art. 28 Abs. 2 GG ergibt sich, daß die Festsetzung der Hebesätze den Gemeinden zusteht. Gemäß Art. 72 Abs. 1 GG ist der Bundesgesetzgeber befugt, auf dem Gebiet der konkurrierenden Gesetzgebung von seinen Gesetzgebungszuständigkeiten keinen Gebrauch zu machen oder sie teilweise den Ländern

-
- 1) v. Mangoldt-Klein, aaO, Band II, Art. 70 Anm. III 4 a, b; Maunz-Dürig, aaO, Art. 70, RdNr. 11
 - 2) vgl. Begründung zum GewStG 1936, RStBl. 1937, 693
 - 3) wie die Verhandlungen des Parlamentarischen Rates zeigen, vgl. Parlamentarischer Rat, Schriftlicher Bericht zum Entwurf des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, S. 54 ff.
 - 4) BVerfG StRK GewStG § 23 R 10, S. 34 f.; Maunz-Dürig, aaO, Art. 105, RdNr. 39

zu überlassen. Daraus kann man in Verbindung mit Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG entnehmen, daß der Bundesgesetzgeber auch die Gemeinden zu allgemeinen Entscheidungen oder Regelungen auf dem Gebiet der konkurrierenden Gesetzgebung ermächtigen kann¹. Diese Ermächtigung steht nicht in Widerspruch zu Art. 72 Abs. 2 Nr. 3 GG. Der Gesetzgeber hat nach seinem pflichtgemäßen Ermessen über das Vorliegen der Voraussetzungen in Art. 72 II GG zu befinden². Er kann hierbei die Bedeutung örtlicher Besonderheiten beachten und sich deshalb nur zu einer teilweisen Regelung der Materie entschließen, dagegen die übrige Regelung dem Landes- oder Ortsgesetzgeber überlassen. Die besondere örtliche Bedeutung der Gewerbesteuer ist in Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG durch den dort vorgeschriebenen Ausschluß der Hebesätze aus der konkurrierenden Gesetzgebung besonders hervorgehoben. Indem der Bundesgesetzgeber mit der Lst-Regelung einen bundeseinheitlichen Rahmen geschaffen hat, der als Voraussetzung des Art. 72 Abs. 2 Nr. 3 GG der Rechts- und Wirtschaftseinheit dient, hat er bei der Aufteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden sein Ermessen nicht mißbraucht³; es besteht also kein originäres Steuererhebungsrecht der Gemeinden, dieses ist nicht selbstverständlicher Inhalt des Selbstverwaltungsrechts, sondern die Befugnis hierzu muß den Gemeinden durch Bundes- oder Landesrecht eingeräumt sein. Hierin kommt die starke Einschränkung der Steuerautonomie der Gemeinden zum Ausdruck. In der Stein'schen Städteordnung hieß es: "Für die Beschaffung der öffentlichen Geldbedürfnisse haben die Stadtverordneten zu sorgen". Diese gleichzeitig verpflichtende Ermächtigung gab den Städten eine umfassende Steuerautonomie, die bis weit in das 19. Jahrhundert bestand⁴. Heute hat sich die Staats-

-
- 1) BVerwG B 1964, 1361; BFH BStBl. III 1964, 49; v. Mangoldt-Klein, aaO, Bd. I, Art. 28 Anm. IV 1 g
 - 2) BVerfG 2, 224; 4, 127
 - 3) Maunz-Dürig, GG, Art. 72 RdNr. 12, 23; BVerwG StRG § 23 GewStG, R. 8, S. 28
 - 4) Görg, Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Problematik des kommunalen Finanzsystems, aaO, II a, S. 11

besteuerung fast vollständig durchgesetzt. Das geschichtliche Bild, das die Finanzhoheit zur kommunalen Selbstverwaltung rechnete, hat sich derart gewandelt, daß den Gemeinden durch das Selbstverwaltungsrecht wohl eine eigene Entschliebung über Finanzmittel im Rahmen der staatlichen Gesetze garantiert wird, diese Garantie sich aber grundsätzlich nicht auf das Besteuerungsrecht bezieht¹. Indem die Gemeinden den Hebesatzbeschuß, der den Beschluß über die Erhebung der Steuer einschließt, in die Haushaltsatzung aufnehmen, wird durch die Gemeindesatzungen materielles Steuerrecht gesetzt. Die Befugnis hierzu ist ihnen, wie dargelegt, vom Bundesgesetzgeber rechtmäßig übertragen.

Gegen diese Delegation, die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage heranziehen zu dürfen, die Hebesätze festzusetzen und damit materielles Steuerrecht zu schaffen, könnten jedoch Bedenken gemäß Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG bestehen. Forsthoff² will in analoger Anwendung des Art. 80 GG einen Verstoß gegen die Gewaltenteilung feststellen; nach Starck³ sind die Träger der gemeindlichen Satzungsgewalt reine Exekutivorgane und dürfen daher keine legislative Tätigkeit ausüben.

Die Vorschrift des Art. 80 GG bezieht sich nur auf Rechtsverordnungen, d.h. auf materielle Gesetzgebungsakte, die durch Gesetz auf Verwaltungsstellen übertragen werden⁴. Mit der Rechtsetzung durch die Exekutive läßt Art. 80 GG ausdrücklich eine Durchbrechung des Gewaltenteilungsprinzips zu⁵. Nur diese Durchbrechung soll Art. 80 GG erschweren und die Grenzen dieser Rechtsetzungsbefugnis umschreiben, die sich

1) Hamann, Das Grundgesetz, Art. 28 Anh. 5; Leibrecht, aaO, Ap. 419; Görg, aaO, S. 12; Becker, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis I, S. 117

2) Die Verfassungswidrigkeit der Zweigstellensteuer, Heft 4 der Schriftenreihe "Unternehmung und Steuer", S. 20

3) StRK-Anm. § 23 GewStG R. 8, S. 2

4) BfH BStBl. III 1964, 49

5) Leibholz-Rinck, GG, Art. 80, I 1

aus den verfassungsrechtlichen Prinzipien des Rechtsstaates und der Gewaltenteilung ergeben. Die Übertragung materieller Gesetzgebung wird nicht davon betroffen. Wenn Forsthoff¹ meint, daß eine Ermächtigung, die es völlig offenläßt, ob und unter welchen Voraussetzungen von ihr Gebrauch gemacht wird, einer Rechtsverordnung vergleichbar sei, die den Umfang der Grundrechtsbeschränkung völlig dem Verwaltungsermessens überlasse, so ist demgegenüber darauf hinzuweisen, daß dem Sinn des Art. 80 GG nach die Rechtsverordnungen als Sonderkategorien der Rechtsquellen zu verstehen sind, von der die der Satzungen klar zu unterscheiden ist². Eine solche Auslegung ist schon aus Gründen der Wortlautinterpretation unzulässig³.

Eine Satzung als ein im Rang unter dem Gesetz stehender Rechtssatz setzt generell Regeln allgemeinverbindlich in Kraft⁴. Sie werden von einer dem Staat eingeordneten juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der ihr gesetzlich verliehenen Autonomie erlassen und sind objektives Recht. Mit den Rechtsverordnungen haben sie gemein, daß sie nicht in dem von der Verfassung für die Gesetzgebung vorgeschriebenen Verfahren zustande kommen, sie unterscheiden sich aber von ihnen dadurch, daß sie von einer nichtstaatlichen Stelle erlassen werden⁵. Sie werden von den Gemeindevertretungen im Rahmen der Gemeindeautonomie beschlossen. Die Gewährleistung des Art. 28 Abs. 2 GG bezieht sich sowohl auf die Verwaltung als auch auf die Gesetzgebung (Autonomie, Satzungsrecht) der Gemeinden⁶. Soweit

1) aaO, S. 20

2) Maunz-Dürig, GG, Bd. II, Art. 80, RdNr. 31; BVerfG StRK § 23 GewStG R. 10, S. 35

3) Hamann, Autonome Satzungen, S. 64

4) vgl. Thoma, Handbuch des deutschen Staatsrechts, II. Band, S. 124 ff; Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Band I, S. 135

5) BVerfG E 10, 49 f.

6) Maunz-Dürig, GG, Art. 28 RdNr. 35; Hamann, GG, S. 241; ders. Autonome Satzungen, S. 21, 49; Ipsen DÖV 1955, 227

die Gemeinden nicht als Behörden, sondern auf Grund ihres Selbstverwaltungsrechts im eigenen Wirkungskreis als Gebietskörperschaften tätig werden - dies ist der Fall bei der gemeindlichen Festsetzung der Hebesätze für die Lsst durch die Haushaltssatzung -, gilt die Bestimmung des Art. 80 GG nicht.

Aus den vorhergehenden Erörterungen geht auch hervor, daß es keine gegen Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG verstoßende Übertragung der Gesetzgebungsbefugnis bedeutet, wenn den Gemeinden nach § 6 Abs. 2 GewStG das Recht eingeräumt wird, die Erhebung der Lsst zu beschließen.

b) Vereinbarkeit der Lsst mit Art. 3 GG

Ein Anzeichen für eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes könnte zunächst die verschiedentlich behauptete Systemwidrigkeit der Lsst innerhalb des Aufbaus der Gewerbesteuer sein¹. Zwar kann die Verfassungsmäßigkeit der Lsst allein mit der Behauptung, sie sei systemwidrig, weil sie gegen die Grundtendenz des Gewerbesteuergesetzes, den Gewerbeertrag zu besteuern, nicht in Frage gestellt werden; denn das Grundgesetz enthält keine Bestimmung, die es dem Steuergesetzgeber verbietet, die Besteuerung auch nach anderen Gesichtspunkten vorzunehmen, und zwar auch bei einer einheitlichen Steuerart; jedoch können systemwidrige Gedanken bei einer Steuer auf eine willkürliche Behandlung hindeuten und zu einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes führen². Der Gesetzgeber ist bei der Ausgestaltung der Steuer keineswegs streng daran gebunden, sie nach der Leistungsfähigkeit zu staffeln, er kann sich auch von wirtschafts-, finanz- sowie sozialpolitischen und steuer-technischen Erwägungen leiten lassen, die selbst die sonst

1) Institut FSt, Heft 60, S. 123; Leibrecht, aaO, Sp.425 ff.

2) BVerfG E 9, 28

erstrebenswerte Steuergerechtigkeit beeinflussen mögen. In jedem Fall ist jedoch die Grenze erreicht, wenn der Anknüpfungspunkt der Steuer auf willkürlichen Beweggründen beruht.¹

Daß die in einem Gewerbebetrieb eingesetzte Arbeitskraft insofern ein sachlicher Anknüpfungstatbestand für die Besteuerung ist, als sie ebenso wie das Gewerbekapital generell geeignet ist, Erträge zu erbringen, wurde bereits eingehend dargelegt².

Der Gesetzgeber hat auch nicht den ihm eingeräumten Ermessensspielraum willkürlich überschritten, wenn er nicht unmittelbar an die Zahl der Beschäftigten angeknüpft hat, sondern aus der Lohnsumme auf deren Zahl schließt. Zwar besteht nicht in allen Fällen eine lineare Beziehung zwischen Lohnsumme und Beschäftigtenzahl, bei einer generalisierenden Kegelung konnte jedoch die Lohnsumme zugrundegelegt werden³.

Weiterhin ist die Gewerbesteuer nicht nur auf den Ertrag abgestellt, da eine reine Ertragsbesteuerung selbst auf leichte Konjunkturschwankungen reagieren und eine erhebliche Unsicherheit in die Gemeindefinanzen bringen würde⁴. Beim Ertrag als alleiniger Besteuerungsgrundlage würden die subjektiven Momente, die bei einer Objektsteuer gerade berücksichtigt bleiben sollen, zu sehr in den Vordergrund treten. Deshalb wurde das Gewerbekapital besteuert. Die Heranziehung des Kapitals allein würde jedoch die kapitalintensiven Betriebe benachteiligen. Erst durch das Zusammenwirken der Elemente Ertrag, Kapital und Lohnsumme wird eine gleichmäßige Besteuerung gewährleistet. Dabei ist die Abweichung vom Ertragsteuercharakter durch die Heranziehung

1) Rath, DStR 1962/63, 257; OVG Münster KStZ 1960, 53; BVerfG E 12, 203

2) s.o. Seiten 77 ff.

3) Fickhorn-Pellmann BB 1964, 36; Bohmann, aaO, S. 175 f.; BVerfG StRK § 23 GewSt R. 10, S. 37; Loberg, DGemStZ 1964, S. 115 mit weiteren Nachweisen; VG Arnberg, DGemStZ 1964, 170 f.

4) s.o. Seiten 82 ff.

der Besteuerungsgrundlage Lohnsumme ebenso berechtigt wie die Heranziehung der Besteuerungsgrundlage Kapital¹.

Aus alledem ergibt sich, daß bei der differenzierenden Ausgestaltung der Gewerbesteuer durch den Gesetzgeber die Lsst nicht systemwidrig ist und daraus kein Indiz für ihre willkürliche Ausgestaltung ersichtlich ist.

Ist somit die Lsst als solche nicht systemwidrig und deshalb nicht willkürlich, so könnte ihre durch die §§ 6 Abs.2, 23 - 27 GewStG geregelte Ausgestaltung gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der Steuergerechtigkeit verstoßen, wenn diese eine sachlich nicht mehr zu rechtfertigende ungleiche Belastung zur Folge hätte.

Unter diesem Gesichtspunkt ist zu würdigen einmal die Lage der Steuerpflichtigen in den die Lsst erhebenden Gemeinden im Verhältnis zu den Gemeinden, die diese Abgabe nicht auferlegen. Innerhalb einer Gemeinde ist außerdem zu prüfen, ob die Erhebung der Lsst mit dem Gleichheitsgebot nicht mehr zu vereinbarende Unterschiede in der Belastung der Steuerpflichtigen verursacht².

Die einen Bestandteil der Gewerbesteuer bildende Lsst ist eine Gemeindesteuer, zu deren Einführung die Gemeinden nur berechtigt, nicht aber verpflichtet sind. Die bundeseinheitliche Regelung der wesentlichen Punkte, Besteuerungsgrundlage, Steuermaßstab und Verfahren, war erforderlich, um die notwendige Rechtseinheit zu gewährleisten³. Bei diesem Rechtszustand gehört die Entscheidung darüber, ob und in welcher Höhe Lsst erhoben werden soll, als Angelegenheit der örtlichen Gemeinschaft in die Zuständigkeit der gemeindlichen Rechtsetzungsorgane. Der Gleichbehandlungsanspruch besteht aber nur gegenüber dem nach der Kom-

1) BVerwG StRK § 23 GewStG R. 6, S. 23; Kommission für die Finanzreform, Tz. 392, 394-397

2) Müller, aaO, S. 817

3) s.o. Seite 89

petenzverteilung konkret zuständigen Träger der öffentlichen Gewalt¹. Es wäre mit der den Gemeinden in Art. 28 Abs. 2 GG garantierten Selbstverwaltung nicht vereinbar, wenn die Gemeinden sich bei Wahrnehmung der ihnen zustehenden Rechtsetzungsbefugnisse den Regelungen anderer Gemeinden anzupassen hätten². Entgegen Leibrecht³, der unter Berufung auf das RFH-Urteil vom 20. 10. 1926 fordert, daß Steuern nach einem allgemeinen Gerechtigkeitsgedanken über das gesamte Bundesgebiet jeden Bürger einigermaßen gleich belasten müssen, sind steuerliche Belastungsunterschiede die notwendige Folge der erwähnten Autonomie⁴ und von den Verfassungen des Bundes und der Länder bewußt in Kauf genommen. Die Gemeinden als Gesetzgeber sind daher nur verpflichtet, in ihrem Bereich den Gleichheitsgrundsatz zu wahren. Dieses Ergebnis findet seine indirekte Bestätigung in der Forderung des Art. 72 Abs. 2 und 3 GG, wonach Störungen der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse, die sich aus der Kompetenzverteilung und -zersplitterung ergeben - solche sind gerade unterschiedliche steuerliche Belastungen in verschiedenen Gemeinden -, durch eine Änderung bzw. Zentralisierung der Kompetenzen zu überwinden sind. Diese Regelung wäre überflüssig, wenn insoweit schon der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG Abhilfe schaffen könnte⁵.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, den die Lohnsummentesteuerung auch innerhalb ein und derselben Gemeinde nicht verletzen darf, verlangt ein doppeltes: Gleiches muß gleich, Verschiedenes seiner Eigenart entsprechend besteuert werden. Dabei ist der Begriff der Rechtsgleichheit in Art. 3 Abs. 1 GG nicht i.S. einer absoluten, unterschiedslosen, sondern einer proportionalen, relativen Gleichheit

1) Müller, BB 1964, 817; BVerfG NJW 1967, 547

2) VG Arnsberg, DGMStZ 1964, 172; Bohmann, aaO, S. 176

3) StW 1963, Sp. 427

4) Tipke-Kruse, AO, § 1 Anm. 15

5) Müller, aaO, S. 817

zu verstehen. Daraus folgt, daß nur sachverhältnistlich Gleiches rechtlich gleich, sachverhältnistlich Ungleiches je nach seiner Eigenart rechtlich ungleich zu behandeln ist¹. Bei der Auswahl der auf dem Gesetzeswege zu regelnden Tatbestände ist entsprechend dem Gleichheitsgrundsatz sachgemäß, d.h. nach Gesichtspunkten zu verfahren, die sich aus der Art der zu regelnden Lebensverhältnisse ergeben. Dabei sind Differenzierungen nicht ausgeschlossen. Die Forderung von Wündisch², daß die Lohnsumme als Steuermeßstab nur dann zulässig sein könne, wenn sämtliche der Steuer unterworfenen Betriebsstätten einander nicht nur in ihrer Lohnstruktur, sondern auch in ihrer lohnbezogenen Ertragsstruktur so ähnlich sind, daß die bestehenden Unterschiede praktisch vernachlässigt werden können, läßt außer acht, daß die Berücksichtigung dieser Differenzierungen, die in der Verschiedenheit der Lebensverhältnisse ihren Grund haben, für eine am Gerechtigkeitsgedanken orientierte Betrachtungsweise notwendig und gerechtfertigt ist³. Zwar ist unbestreitbar, daß bei der derzeitigen Regelung der Lsst Unterschiede je nach dem Standort des steuerpflichtigen Betriebes und unterschiedliche Belastungen je nach der größeren oder geringeren Lohnintensivität möglich sind. Dabei darf der Gleichheitssatz in der erwähnten Bedeutung aber nicht nur vom Blickpunkt des Steuerpflichtigen aus beurteilt werden; vielmehr sind auch die in jeder Gemeinde anders gelagerten örtlichen Verhältnisse und die zum Teil unterschiedlichen Leistungen der Gemeinden für die Gewerbebetriebe und ihre Mitarbeiter und ein dementsprechend unterschiedlicher Gemeindefinanzbedarf sowie nach Art. 28 GG auch das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden in Betracht zu ziehen⁴. Indem den Gemeinden als Steuergläubigern gesetzlich die Befugnis eingeräumt ist, die Betriebe entsprechend

1) v. Mangoldt-Klein, Das Bonner GG, Art. 3 Anm. III 1

2) FR 1964, S. 165 f.

3) BVerfG E 11, 245; VG Münster FR 1963, 389; FG Düsseldorf B 1963, 983

4) BVerwG B 1964, 1361

den jeweiligen finanziellen Bedürfnissen heranzuziehen, besteht für die Betriebe nur insoweit eine Gleichheit, als sie die im Wesen der Gewerbesteuer begründete Abhängigkeit von den Verhältnissen der Standortgemeinde hinnehmen müssen. Unterschiede im Lebenssachverhalt werden aber gerade durch den Einfluß von Unternehmerentscheidungen und zum Teil von Zufälligkeiten auf den Gewinn aus dem Gewerbebetrieb hervorgerufen. Diese Unterschiede verbieten es, in der Tatsache, daß die Erhebung der Lsst zu einer unterschiedlichen Belastung des Ertrages führt, eine nach Art. 3 Abs. 1 GG verbotene willkürliche Ausgestaltung der Gewerbesteuer zu sehen¹. Der Grundsatz der Gleichbesteuerung gleicher Tatbestände ist bei der Lsst bereits deshalb nicht verletzt, weil sie bei allen Betrieben der Gemeinden in gleicher Weise an die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage anknüpft. Soweit lohnintensive Betriebe stärker belastet werden als kapitalintensive Betriebe, liegt in der unterschiedlichen Lohnintensivität eine tatbestandliche Verschiedenheit, deren Ursachen oben dargelegt wurden und die dem Gleichheitssatz entsprechend als sachverhaltliche Ungleichheit nach ihrer Eigenart rechtlich ungleich behandelt werden kann.

Aus allem ergibt sich, daß auch innerhalb einer Gemeinde die Lohnsummensteuer nicht gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößt. Dem Gesichtspunkt, daß im Bereich einer Gemeinde der Gleichheitssatz zu wahren ist, trägt das Gewerbesteuergesetz Rechnung, indem es nach seinen §§ 16 und 24 Abs. 4 die Anwendung ungleicher Hebesätze innerhalb einer Gemeinde untersagt. Nur bei einem Verstoß gegen diese Bestimmungen könnte demnach der Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verletzt sein.

1) BVerfG NJW 1967, 548; VG Münster, aaO, S. 389; Eichhorn-Pellmann BB 1964, S. 36

6. Das Verfahren bei der Lsst

a) Rechtsmittel und Rechtswege

Anders als bei der Gewerbesteuer nach Kapital und Ertrag erfolgt das Steuerfestsetzungsverfahren bei der Lsst im Regelfall im Wege der Selbstveranlagung, § 26 GewStG. Die Gemeinde kann die der Besteuerung zugrunde liegenden Lohnsummen und den Meßbetrag nicht selbst feststellen. Gibt der Steuerpflichtige die Steuererklärung termingerecht ab und zahlt er die selbst errechnete Steuer, so ist, wenn die Gemeinde keine Einwendungen erhebt, damit der Steuerfall normalerweise abgeschlossen. Einer förmlichen Meßbetragsfestsetzung bedarf es dann nicht, da das Einverständnis des Steuerschuldners mit dem Steuergläubiger über den Meßbetrag den sonst erforderlichen Steuermeßbescheid des Finanzamtes ersetzt.

Bestehen aber Meinungsverschiedenheiten zwischen der Gemeinde und dem Steuerpflichtigen über die sachliche oder persönliche Steuerpflicht und die Richtigkeit des vom Steuerschuldner errechneten Steuermeßbetrages, so steht die Entscheidung hierüber nicht etwa der Gemeinde, sondern ausschließlich den Finanzämtern zu, und zwar durch Festsetzung des Steuermeßbetrages nach § 27 GewStG.

Für die Einlegung von Rechtsmitteln kommen demnach zwei Verfahren in Frage, einmal das Steuerbescheidverfahren der Gemeinden und das Meßbetragsverfahren der Finanzämter. Es können somit zwei Verwaltungsbehörden tätig werden, deren Maßnahmen in verschiedenen Rechtswegen überprüft werden; denkbar ist, daß der Verwaltungsrechtsweg oder der Finanzrechtsweg offensteht.

Im ersten Fall, dem gemeindlichen Steuerbescheidverfahren, ist davon auszugehen, daß die widerspruchslöse Annahme der Lsst-Erklärung durch die Gemeinde einen formlosen Steuer-

bescheid darstellt. Nach Erfüllung der vom Steuerpflichtigen berechneten und der Gemeinde erklärten Steuerschuld obliegt es dieser, die Zahlung an Hand der vorgelegten Unterlagen auf ihre Richtigkeit überprüfen und den Steuerpflichtigen entschuldigend zu entlasten¹. Hiermit gibt die Gemeinde stillschweigend zu erkennen, daß sie den eingezahlten Betrag als fällige Steuer von dem Steuerpflichtigen beansprucht². Diese Willenskundgebung enthält alle wesentlichen Bestandteile eines Steuerbescheides und stellt somit auch sachlich einen, wenn auch stillschweigenden, Steuerbescheid dar³. Dieser ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt, der auf Grund gemeindlicher Tätigkeit auf dem Gebiete der Gewerbesteuer erlassen wird. Damit ist der Rechtsweg zu den Verwaltungsgerichten eröffnet. Der Steuerpflichtige kann gleichzeitig mit der Lohnsummensteuererklärung oder nachträglich bei der Gemeinde Widerspruch gemäß §§ 68 ff VwGO einlegen, anschließend Verwaltungsklage gemäß §§ 74 ff VwGO erheben⁴.

Das Meßbescheidverfahren wird durch einen Antrag auf Festsetzung des Meßbetrages beim Finanzamt eingeleitet. Voraussetzung ist nach § 27 GewStG, daß ein berechtigtes Interesse dargetan wird. Ein solches besteht in der Regel dann, wenn sich Steuerpflichtiger und Gemeinde über die Besteuerungsgrundlagen nicht einig sind⁵. Ein Lohnsummensteuerbescheid darf dann nicht ergehen. Um bei fehlendem Einverständnis ihren (bestehenden oder vermeintlichen) Anspruch durchsetzen zu können, ist es daher in einem solchen Fall Sache der Gemeinde, innerhalb der durch § 27 Abs. 2 GewStG bestimmten Frist den Antrag auf Festsetzung des Steuermeßbetrages zu stellen. Der Steuerschuldner hat zwar auch ein

1) Gründler, DStR 1962/63, S. 648

2) Thiel, B 1963, 1271; OVG Münster, Entscheidung vom 28.11. 1962; Schwardt, FR 1964, 34

3) LVerwG E 19, 68 ff.; VGH Kassel, KommStZ 1959, S. 16; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht I, S. 540, 541

4) Görg-Müller, FGO, § 33 A 9; Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, GewStG, Anm. 5 Abs. 4 zu § 16

5) Lenski-Steinberg, aaO, Anm. 1 zu § 27; Thiel, B 1963, 1163; Loberg, BB 1963, 728

Antragsrecht, ist aber nicht zur Antragstellung verpflichtet; denn sein Antragsrecht ist nicht gedacht als Rechtsmittel oder rechtsmittelähnlicher Behelf gegen eine Festsetzung der Lohnsumme und des sich aus ihr ergebenden Meßbetrages durch die Gemeinden¹. Das Antragsrecht des Steuerpflichtigen und das der Gemeinde stehen insoweit selbständig und unabhängig nebeneinander².

Während das Lohnsummensteuerverfahren nach dem Gewerbesteuer-gesetz grundsätzlich von den Gemeinden in eigener Zuständigkeit durchgeführt wird (erster Fall), ist das Steuermeßbetragsverfahren die Ausnahme. Über das Verfahren zur Festsetzung des Meßbetrages nach der Lohnsumme sind die Finanzämter als staatliche Behörden an der Verwaltung der Lst beteiligt. Gegen den Meßbescheid des Finanzamtes ist daher der Rechtsweg zu den Finanzgerichten eröffnet³. Der Steuerschuldner kann zunächst Einspruch gegen den Meßbescheid erheben, § 229 AO; danach steht der Weg zum Finanzgericht, das über die Einspruchsentscheidung des Finanzamtes befindet, offen, § 33 FGO.

Dem Steuerpflichtigen stehen somit zwei in gleicher Weise geeignete Wege zur Verfügung, um die Rechtswidrigkeit seiner Heranziehung geltend zu machen.

Den Gemeinden steht ein Rechtsmittel gegen Gewerbesteuermeßbescheide nicht zu. Durch Urteil vom 22. 11. 1955⁴ hat der BFH ausgesprochen, daß eine Rechtsmittelbefugnis auch aus Art. 19 Abs. 4 GG nicht hergeleitet werden könne⁵.

Allerdings kann die Gemeinde gegen die Ablehnung eines von ihr nach § 27 GewStG gestellten Antrages auf Festsetzung des Steuermeßbetrages nach der Lohnsumme die Beschwerde nach

1) OVG Münster, Auszug aus der Entscheidung vom 28.11.1962, B 1963, 1271; dass. KommStZ 1956, 198; VG Arnberg, DGemStZ 1964, 167 f.

2) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, aaO, Anm. 1 zu § 27

3) Görg-Müller, FGO, § 33 A 9; BVerwG E 19,68 f.; Loberg, aaO, S. 728

4) BStBl. 1956 III, S. 44

5) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein, GewStG, Anm. 1 Abs.12 zu § 14, u.a. halten diese Auffassung allerdings für bedenklich

§ 230 AO einlegen, da ein solcher ablehnender Bescheid einem förmlichen Lohnsummensteuermeßbescheid nicht gleichgestellt werden kann¹.

Hat das Finanzamt bei der Festsetzung des Steuermeßbetrages auch eine Zerlegung gemäß § 35 GewStG vorgenommen², so wird ein besonderer Zerlegungsbescheid erteilt. Gegen diesen steht den Beteiligten, also dem Steuerpflichtigen und den Gemeinden, der Einspruch zu, § 229 Ziff. 13 AO. Über den Einspruch entscheidet die Finanzbehörde, die die Verfügung erlassen hat, § 248 AO. Gegen deren Entscheidung ist der Finanzrechtsweg eröffnet.

b) Das Einverständnis über den Steuermeßbetrag zwischen Gemeinde und Steuerpflichtigem

Umstritten ist, welcher Umfang dem Einverständnis zukommt und welche Wirkungen das fehlende Einverständnis auf den gemeindlichen Heranziehungsbescheid ausübt.

Das OVG Münster³ hatte entschieden, daß bei der Lsst, die ohne förmliche Heranziehung termingemäß zu leisten sei, die Entgegennahme des Steuerbetrages an die Stelle einer förmlichen Heranziehung trete. Daß abweichend hiervon in der Abgabe der Steuererklärung und deren widerspruchsfreier Annahme durch die Gemeinde ein formloser Steuerbescheid der Gemeinde zu sehen ist, wurde unter a) dargelegt. Weiterhin sagt das OVG Münster - und darauf kommt es hier an -, daß ohne Einverständnis zwischen dem Herangezogenen und der Gemeinde über den Steuermeßbetrag kein wirk-samer Steuermeßbetrag vorhanden und damit die stillschweigend erfolgte Heranziehung rechtswidrig sei. Das Einver-

1) Loberg, aaO, S. 728

2) Eine Zerlegung des Steuermeßbetrages im Falle des Vorhandenseins von Betriebsstätten eines Unternehmens in mehreren Gemeinden scheidet bei der Lsst aus, da sich diese nach den Lohnsummen in den einzelnen Betriebsstätten bemißt (siehe oben Seiten 14 f). Insoweit ist deshalb kein Raum für das für die Zerlegung von Steuerbeträgen oder Steuermeßbeträgen in der Abgabenordnung (§§ 382 AO ff.) besonders vorgesehene Zerlegungsverfahren, BFH Beschluß vom 20.11.1962, BStBl 1963 II, S. 48

3) Urteil vom 27.11.1963, DGMStZ 1964, 42

ständnis zwischen dem Herangezogenen und der Gemeinde über den Steuermeßbetrag müsse sich auch auf die Gültigkeit der Steuernorm beziehen. Dem schließt sich das VG Hannover¹ an; bei der Lsst müsse sich das Einverständnis gerade auf die Schuldnerschaft und die Rechtmäßigkeit der Erhebung beziehen, denn solle dieses den sonst im Realsteuerverfahren erforderlichen Steuermeßbescheid ersetzen, so müsse es auch die Feststellungen umfassen, die im normalen Realsteuerverfahren gemäß § 212 a Abs. 3 AO in der Festsetzung des Steuermeßbetrages enthalten sind, nämlich die Feststellung der sachlichen und persönlichen Steuerpflicht.

Anderer Meinung sind das Bundesverwaltungsgericht² und, im Anschluß daran, Liedtke³; die Annahme, daß bei der Lsst die Steuerschuldnerschaft und der Steuermeßbetrag i.d.R. auf dem Einverständnis zwischen Steuerpflichtigem und Gemeinde beruhe, ergebe sich nicht ohne weiteres und zwingend aus den maßgebenden Vorschriften. Aus den Absichten des Steuerpflichtigen lasse sich auf sein Einverständnis schließen. Denn nur durch dieses Einverständnis könne er Unannehmlichkeiten wie die Erzwingung der Steuererklärung nach den §§ 3 Abs. 3 und 202 AO oder Vollstreckungsmaßnahmen vermeiden. Es müsse grundsätzlich dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben, ob er Widerspruch einlegen oder ob er einen Antrag nach § 27 GewStG stellen wolle.

Beide Meinungen führen zu unterschiedlichen Folgen. Im ersten Fall kann der auf Grund der Berechnung des Steuerpflichtigen vorhandene Steuermeßbetrag nicht einseitig von der Gemeinde der Erhebung der Lsst zugrunde gelegt werden, weil er von dem Steuerpflichtigen nicht anerkannt wird. Die Gemeinde kann den Steuerpflichtigen rechtmäßig nur dadurch zur Lsst heranziehen, indem sie die Festsetzung des Steuer-

1) Urteil vom 29.10.1964, NJW 1965, 649

2) Urteil vom 26.6.1964, BVerwG E 19,68 ff.

3) FR 1964, 475 f.

meßbetrages durch das Finanzamt beantragt. Im zweiten Fall wird die LsSt zu einem bestimmten Termin fällig und ist in endgültiger Höhe auf Grund der Steuererklärung auch zu entrichten.

Im Ergebnis ist der letzten Meinung zuzustimmen; zur Begründung bedarf es jedoch weiterer Ausführungen.

Die §§ 26 und 27 GewStG verfolgen die Absicht, die Finanzämter weitgehend zu entlasten und die Verwaltung der LsSt bis auf Ausnahmefälle den Gemeinden zu übertragen¹. Zur Erreichung dieses Zieles ist eine entsprechende Verteilung von Rechten und Pflichten auf die Gemeinden und die Steuerschuldner erforderlich.

Die LsSt wird kraft Gesetzes ohne jede Festsetzung fällig und ist am Fälligkeitstage von dem Steuerschuldner an die Gemeinde zu entrichten. Gleichzeitig mit der Steuererklärung hat der Steuerschuldner der Gemeinde eine Erklärung über die Berechnung der Steuer, die eine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung darstellt, abzugeben. Nach dem Gesetzeswortlaut handelt es sich um Mußvorschriften, die eine einverständliche Meßbetragsfestsetzung ausschließen².

Anders als bei der Gewerbesteuer vom Ertrag und vom Kapital wird die Berechnung der Steuer nicht vom Finanzamt vorgenommen, sondern gehört zu den Pflichten des Steuerschuldners. Anzugeben sind Lohnsumme, Steuermeßbetrag und Steuerbetrag. § 26 GewStG weist ausdrücklich auf die Bestimmungen der Abgabenordnung hin, wonach eine Steuererklärung in der vorgeschriebenen Form vollständig und nach bestem Wissen und Gewissen abzugeben ist, § 166 AO. Über die Steuerpflicht entscheidet der Steuerpflichtige nicht. Auch wenn

1) GewStG Abschnitt 3; BFH HFR 1963, 227

2) Lenski-Steinberg, aaO, Anm. 1 zu § 26; Loberg, DgemStZ 1964, 35 f.

nach Auffassung des Steuerpflichtigen eine Steuerpflicht nicht in Betracht kommt, ist eine vollständige Abgabe der vorgeschriebenen Erklärungen erforderlich¹.

Außer dem Prüfungszweck dient die Steuererklärung aber auch als Grundlage für eine eventuelle Beitreibung. Neben die Hauptpflicht zur Steuerzahlung tritt als sog. Hilfs- oder Nebenpflicht die Abgabe der Steuererklärung nach § 166 AO bis zum gesetzlich bestimmten Zeitpunkt². Als solche unterliegt sie im Interesse der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Finanzzwang, d.h. die Abgabe kann erzwungen werden. Indem § 25 GewStG vorschreibt, daß bei der Berechnung der Lsst von einem Steuermeßbetrag auszugehen ist, wird diese wichtigste Grundlage der Erklärung der Steuerberechnung vom Finanzzwang mit erfaßt. Werden einer Behörde gesetzlich Aufgaben zugewiesen, so muß sie auch die Möglichkeit haben, sie wirksam und vollständig gegenüber allen Betroffenen zu erfüllen. Das bedeutet, daß bei der Lsst eine wirksame Heranziehung durch die Gemeinde möglich ist³. Auch wenn die Lsst im Wege der Selbstveranlagung festgesetzt wird, hat hierbei der Steuerschuldner die geltenden Gesetze zu beachten und kann nicht davon ausgehen, daß die gesetzliche Grundlage für die Lsst bereits rechtswidrig ist. Bei unstreitiger Lohnsumme besteht demnach kein Anlaß, die Berechnung und Feststellung des Meßbetrages zu verweigern.

Aus diesen Ausführungen geht hervor, daß das Einverständnis des Steuerpflichtigen sich nicht auf den Meßbetrag erstreckt und die gemeindliche Heranziehung auch bei eingelegtem Widerspruch nicht rechtswidrig ist. Dem Steuerschuldner steht ein ausreichender Rechtsschutz zur Verfügung. Es würde eine Verkehrung des Verfahrens bedeuten, wenn er durch bloßen

1) Kühn, AO, Anm. 3 zu § 166; Tipke-Kruse, AO, Anm. 2 zu § 166

2) Kühn, AO, Anm. 1 zu § 202

3) Loberg, aaO, S. 36; Liedtke, aaO, S. 475 ff.

Widerspruch die Gemeinde zwingen könnte, ein Verfahren einzuleiten, an dem nur ihm und nicht der Gemeinde gelegen ist, weil er eine Änderung oder Aufhebung des formlosen Steuerbescheides erstrebt¹.

V. Die Reformvorschläge und ihre Kritik

Die der derzeitigen Regelung der Lsst anhaftenden Mängel hat der Bundesfinanzhof erkannt, indem er in seinem Urteil vom 13.12.1963² ausgeführt hat, daß durch die Erhebung der Lsst besonders lohnintensive, ertragschwache Betriebe zugunsten ertragstarker Unternehmen benachteiligt werden oder daß überhaupt industrielle Betriebe stärker belastet werden als der Handel; weiter wird zugegeben, daß durch die unterschiedliche Erhebung bzw. Nichterhebung der Lsst Wettbewerbsverzerrungen eintreten können.

Unabdingbare Voraussetzung jeder Reform hinsichtlich der gewerblichen Besteuerung ist bei der gegenwärtig stark angespannten Finanzlage sämtlicher Gebietskörperschaften in der Bundesrepublik die Bereitstellung von Ausgleichsmitteln für Einnahmeausfälle³. Die Lösung dieses Problems entscheidet über die Eignung des betreffenden Reformplanes.

1. Abschaffung der Gewerbesteuer

Einer völligen Abschaffung der Gewerbebesteuerung kann aus diesem Grund nicht zugestimmt werden. Die Gewerbesteuer ist die tragende Finanzquelle der Gemeinden. Bei ihrem Fortfall entstünde eine große Lücke, die durch Zuweisungen seitens des Bundes oder der Länder kaum zu schließen wäre. Es würde der finanz- und steuerpolitisch notwendigen

1) Liedtke, aaO, S. 476

2) BStBl 1964 III, S. 47 ff.

3) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 410, S. 106; Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, aaO, S. 112

Forderung, die Gemeinden entsprechend dem Grundsatz der Selbstverwaltung in möglichst weitem Umfang mit eigenverantwortlich festzusetzenden Steuern mit großer Breitenwirkung auszustatten und die Finanzierung aus Zuweisungen der Länder und des Bundes als eine ergänzende Maßnahme zur Deckung des kommunalen Finanzbedarfs vorzusehen¹, widersprechen, wenn den Gemeinden eine Möglichkeit autonomer Einnahmgestaltung verloren ginge. Auch könnte die Gewerbesteuer wegen ihrer großen Bedeutung für die kommunale Selbstverwaltung nur durch eine ähnlich gestaltete Einnahme, nicht jedoch durch Zuweisungen ersetzt werden. Bickel² ist daher zuzustimmen, wenn er sagt, daß mit einem baldigen, völligen Verschwinden der Ertragsteuern trotz aller theoretischen Einwände schon aus praktisch-finanzpolitischen Erwägungen nicht zu rechnen ist. Dies wäre nur dann möglich, wenn es gelänge, die Steuerbelastung als Ganzes wesentlich zu senken³. Diese Voraussetzung wird jedoch, zumindest in absehbarer Zeit kaum gegeben sein. Man wird sich daher zunächst auf eine Beseitigung der Mängel der Gewerbebesteuerung beschränken müssen.

2. Wege zur Beseitigung der Lsst

Hinsichtlich der Reformbestrebungen der Gewerbebesteuer, soweit sie in der Form der Lsst erhoben wird, bieten sich für deren Senkung bzw. Beseitigung verschiedene Wege an. Gemeinsam ist zunächst allen, daß sie auf lange Sicht angelegt sind, da ein sofortiger Abbau wegen Fehlens der zum Ausgleich der Ausfälle erforderlichen Mittel kaum möglich sein dürfte. Deren Aufbringung ist jedoch Voraussetzung zur Beseitigung der Lsst.

Einen vorläufig entgegengesetzten Weg geht das Troeger-Gutachten⁴, indem es bei Wegfall der Gewerbeertragsteuer die

1) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 350, S. 91

2) Ertragsteuern, aaO, S. 409

3) Bickel, aaO, S. 437

4) Kommission für die Finanzreform, Tz. 394 ff, S. 101 f.

obligatorische Einführung der Lsst vorschlägt, in diesem Vorschlag jedoch keine Dauerlösung sieht. Damit ist offensichtlich, daß auch diese Überlegung auf gegenwärtig vorrangigen finanzpraktischen Gründen beruht, zumal die Einnahmen aus der Gewerbeertragsteuer wegfallen sollen. Es erscheint sehr zweifelhaft, ob eine solche Lösung einmal zur Behebung der gegenwärtigen Finanzkrise besonders auf dem kommunalen Sektor beitragen kann, zum anderen, ob sie überhaupt eine echte Reform der Gemeindebesteuerung darstellt; mit "halben" Maßnahmen ist, auch wegen der Dringlichkeit, der anstehenden Gemeindefinanzreform nicht gedient. So ist fraglich, ob die bei der Ausdehnung der Lsst auf alle Gemeinden notwendige erhebliche Anspannung der Steuersätze nicht Unterschiedlichkeiten in der Besteuerung der Unternehmen Vorschub leistet, zumal auch die im Zusammenwirken der drei gewerblichen Steuerarten oft ausgleichende Funktion der Besteuerung des Ertrages fortfällt. Vor allem aber ist dieser Lösungsvorschlag aus dem Gebot der modernen Kommunalsteuerepolitik heraus, eine einseitige steuerliche Heranziehung einzelner Gruppen zu unterbinden und stattdessen eine allgemeinere und breitere Besteuerung anzustreben¹, abzulehnen.

Es würde jedoch den Rahmen dieser Arbeit sprengen, die Auswirkungen einer Reform der Lsst auf die anderen Gewerbesteuerarten im einzelnen zu untersuchen. Die folgenden Ausführungen befassen sich nur mit den Möglichkeiten zur Beseitigung der Lsst und Deckung der daraus entstehenden Einnahmeausfälle.

Um bei Beseitigung der Lsst zu einem Ausgleich zu kommen, bieten sich generell zwei Wege an: Der eine setzt ein Anhalten der jährlichen Zunahme des Gewerbesteueraufkommens voraus. Er sieht eine Fixierung des Aufkommens der Gewerbe-

1) Horster, aaO, S. 95

steuer nach Ertrag und Kapital auf einen bestimmten Zeitpunkt vor. Die weiterhin aufkommenden Mehrertragnisse sollen dann solange zur Senkung der Lsst verwendet werden, bis diese beseitigt ist; der zweite Weg will den Abbau der Lsst durch eine Änderung des gegenwärtigen Finanzausgleichs mit Bildung eines Lohnsummensteuer-Ausgleichsfonds erreichen¹.

Der erste Vorschlag geht davon aus, bei dem erheblichen Ansteigen des Aufkommens an Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital dieses Mehraufkommen zu einer Beseitigung der Lsst zu verwenden. Der Erfolg dieser Methode hängt entscheidend von der Wahl des Zeitpunktes einer Fixierung des Gewerbesteueraufkommens ab². Es kann jedoch mit einiger Sicherheit vorausgesagt werden, daß die Steigerung des Aufkommens, wenn eine solche überhaupt eintritt, in den folgenden Jahren bei weitem nicht so groß sein wird wie in der vergangenen Zeit, da der Konjunkturanstieg, von dem sie in entscheidendem Maße abhängig ist, seit einiger Zeit zum Stillstand gekommen und sogar rückläufig geworden ist. Außerdem wird durch den Zeitpunkt die Größe der Differenz zum gegenwärtigen Aufkommen bestimmt, die zum Abbau verfügbar ist. Wenn Rath glaubte, den Gemeinden eine Fixierung auf das Rechnungsjahr 1954 zumuten zu können, da das Aufkommen dieses Jahr bereits außergewöhnlich hoch war und etwa die dreifache Höhe des Durchschnitts von 1950 erreichte, so mag dieser Vorschlag zu diesem Zeitpunkt und vielleicht auch noch für die nächsten Jahre berechtigt gewesen sein, da ein weiterer erheblicher Anstieg der Gewerbesteuereinnahmen voraussehen war. In der heutigen Zeit jedoch, da die Einnahmen aus der Gewerbesteuer bereits ihren Höchststand erreicht haben und 80 v.H. der gemeindlichen Steuereinnahmen ausmachen und die konjunkturelle Lage einen weiteren Anstieg in den nächsten Jahren nicht erwarten läßt, ist diese Methode wenig erfolgversprechend.

1) Beide Vorschläge werden mit nur geringen Abweichungen von Rath, Die Gewerbelohnsummensteuer, aaO, S. 114 ff. und vom Institut FSt, Heft 36 II, gemacht

2) Rath, aaO, S. 115

Der zweite Vorschlag zur Beseitigung der Lsst knüpft an den ersten an und setzt voraus, daß mit der Verwendung des Mehraufkommens der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital zur Senkung der Lsst in der überwiegenden Zahl der Gemeinden die Lsst verhältnismäßig schnell beseitigt werden kann. Denjenigen Gemeinden, die auch mit dem Mehraufkommen aus Ertrag und Kapital nicht in der Lage sind, die Lsst abzubauen, soll dann mit speziellen Finanzausgleichsmaßnahmen geholfen werden. Wie dargelegt, fehlt es aber bereits an der Voraussetzung der weiterhin aufkommenden Mehrerträge, so daß dieser Weg nicht geeignet ist, eine Entlastung der Lsst zu erreichen. Auch die alleinige Anwendung dieser Maßnahme könnte kein ebenbürtiger Ersatz für die weggefallenen Lohnsummensteuererträge sein. Schon die Bemessungsunterschiede bei den Ausgleichsmaßnahmen zeigen, daß sie kein Ersatz für die Einnahmen aus einer eigenen Gemeindesteuer sein können. Auch würde dadurch die selbständige Bedeutung des Gemeindefinanzsystems gemindert und eine Einschränkung der finanziellen Voraussetzungen der Selbstverwaltung und damit dieser selbst bewirkt.

3. Einführung einer neuen Gemeindesteuer

Die heutige Gewerbesteuerüberlastung hat ihre Ursachen in dem Ausfall und Zurückbleiben der übrigen Gemeindecinnahmen¹. Insbesondere waren das Wegfallen des Steuerverbundes, durch den die Gemeinden u. a. auch an der Einkommensteuer teilnahmen, und der Bürgersteuer dafür verantwortlich, daß ein Großteil der Einwohner nicht mehr an der direkten Aufbringung der Gemeindelasten beteiligt war. Der harmonische Aufbau des Gemeindefinanzsystems war dadurch zerstört, daß nunmehr eine kleine Gruppe der Bevölkerung, die sich aus den Haus- und Grundbesitzern sowie den Gewerbetreibenden zusammensetzte, den größten Teil der Gemeindesteuern auf-

1) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 570

bringen mußte; diese war zwar die steuerkräftigste, jedoch konnte es bei den dauernd steigenden Anforderungen an die Gemeindefinanzen, die ja von der ganzen Einwohnerschaft ausgingen, nicht ausbleiben, daß wegen der mangelnden Steigerungsfähigkeit der übrigen Einnahmen eine Überlastung der diese Bevölkerungsgruppe treffenden Abgaben eintrat.

Der Abbau dieser durch die Gewerbesteuer verursachten einseitigen drückenden Belastung ist vordringlichstes Ziel der Gemeindefinanzreform. Der durch einen möglichen Wegfall der Lsst und eine allgemeine Senkung der Gewerbesteuer¹ erforderliche Ausgleich in den Kommunalfinanzen kann, da eine möglichst gleichmäßige Verteilung der Steuerzahlungen auf alle Gemeindeglieder anzustreben ist, durch Einführung einer dritten Gemeindesteuer geschaffen werden, die auch die bisher von den Gemeindeabgaben kaum oder nur sehr gering betroffenen Bevölkerungskreise belastet. Zweck einer solchen Steuer ist es, dem Übergewicht der Gewerbesteuern ein Gegengewicht gegenüberzustellen und die gemeindlichen Steuern in ein vernünftiges Verhältnis zueinander zu bringen. Für eine derartige Lösung bieten sich verschiedene Möglichkeiten an.

a) Die Gemeindepersonalsteuer

Eine Gemeindepersonalsteuer hätte grundsätzlich den Vorzug, den Gemeinden zur eigenverantwortlichen Ausschöpfung zur Verfügung zu stehen und damit einen Ausgleich für Einnahmeausfälle bei der Gewerbesteuer zu bringen. Soweit sie in der Form einer Gemeindegliedersteuer erhoben wird, ist anzuerkennen, daß durch die Erfassung einer breiten Schicht der Gemeindeglieder das Interesse an den Gemeindeangelegenheiten und damit auch die Verantwortung der Gemeindeparlamente bei der Bewilligung von Ausgaben gestärkt werden können.

1) die auch den Bestrebungen um eine Harmonisierung der Steuern im EWG-Raum entsprechen würde, siehe oben,
III 7

te, auch daß die Steuer sich zu einer ergiebigen Abgabe ausgestalten lasse. Durch die Einwohnersteuer würde sich überdies die Streuung des gemeindlichen Steueraufkommens zwischen steuerstarken und steuerschwachen Gemeinden vermindern¹.

Diesen Vorzügen stehen jedoch wesentliche Bedenken gegenüber. Die Gemeindeeinwohnersteuer wird dem steuerpolitischen Grundsatz einer Belastung des Steuerpflichtigen nach seiner Leistungsfähigkeit nicht gerecht, und zwar sowohl als reiner Kopfsteuer als auch bei einem gestaffelten Tarif. Im letzteren Fall wird dieser Einwand vom Institut Finanzen und Steuern² zwar als gegeben erachtet, jedoch mit der Überlegung gerechtfertigt, dadurch würde dem einzelnen Gemeindebürger das Bewußtsein gegeben, auf die Gestaltung der kommunalen Angelegenheiten einzuwirken. So fraglich dies in seiner Allgemeinheit an sich schon ist, zumal diese politischen Rechte einer demokratischen Verfassung entsprechen, sollte eine derartige Überlegung einem immerhin doch wesentlichen steuerpolitischen Grundsatz nicht vorangestellt werden.

Außerdem ist eine neue Steuerquelle daraufhin zu überprüfen, ob sie den Gemeinden im Rahmen der Verfassung zugänglich gemacht werden kann. Für die Einführung einer Gemeindeeinwohnersteuer ist eine Änderung der Verfassung mit qualifizierter Mehrheit erforderlich. Trotz der derzeitigen politischen Lage können in Anbetracht dieser keineswegs überwiegend befürworteten Steuer daher nur solche Abgaben in Erwägung gezogen werden, die in den Rahmen der verfassungsrechtlichen Ordnung hineinpassen; gemäß Art. 105 GG käme nur die Einführung einer neuen Objekt- oder Realsteuer bzw. einer neuen Steuer mit örtlich bedingtem Wir-

1) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 361, S.93/94
2) Institut FSt, Heft 80, S. 46

kungskreis in Betracht.

Auch die Einführung einer Gemeindееinkommensteuer, wie sie die Kommission für die Finanzreform vorschlägt¹, begegnet erheblichen Bedenken.

Während eine gemeindliche Besteuerung in der Form einer Parallelsteuer zur staatlichen Einkommensteuer wegen der Ungleichmäßigkeit in der Höhe der örtlichen Steuereinnahmen je Einwohner abzulehnen ist, geht der Vorschlag der Kommission dahin, den Gemeinden einen durch Bundesgesetz festzusetzenden Hundertsatz der von den ortsansässigen Steuerpflichtigen zu zahlenden Einkommensteuer zuzuteilen, soweit sie in die sog. Proportionalzone des Tarifs fällt. Die Gemeinden werden danach nur an den Steuerbeträgen beteiligt, soweit sie nach dem niedrigsten Steuersatz von zur Zeit 19 v.H. bemessen sind, während die Einkommensteuer auf die darüberhinausgehenden Einkommensteile in voller Höhe dem Bund und den Ländern verbleibt.

Dieser Vorschlag ist steuerpolitisch insofern sinnvoll, als die Gemeindееinkommensteuer alle leistungsfähigen Gemeindebürger trifft, darüber hinaus einen Ausgleich der durch die Entwicklung des Gewerbesteueraufkommens zu stark differierenden Steuerkraft der einzelnen Gemeinden schafft sowie die Finanzkraft der Gemeinden zu Lasten der staatlichen Gebietskörperschaften aufbessert.³

Trotz allem überwiegen die Mängel bei der gemeindlichen Einkommensteuer. Bereits Popitz hat darauf hingewiesen⁴, daß die Einkommensteuer als Gemeindesteuer in jeder Beziehung ungeeignet ist. Die vorgeschlagene Regelung hat den Nachteil, daß nicht alle Gemeindееinwohner generell, sondern nur diejenigen erfaßt werden, die einkommen- oder lohnsteuerbe-

1) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 363, 410 ff.

2) Kommission für die Finanzreform, aaO, Tz. 417

3) Institut FSt, Heft 80, S. 42

4) Popitz, Der künftige Finanzausgleich, S. 119 f.

lastet sind¹. Die Zahl nicht betroffener Lohnsteuerpflichtiger ist aber gerade bei der Höhe der Freibeträge recht groß. Weiterhin ist die Verminderung der Steuerkraftunterschiede mit einer erheblichen Verminderung der Steuerkraft der steuerkräftigeren, insbesondere der kreisfreien Städte verbunden². Dadurch würden vor allem die Ruhrgebietsstädte betroffen, die trotz ihrer erheblichen Finanzschwäche noch weitere Einnahmeverluste hinzunehmen hätten³.

Indem Ansatzpunkt dieser Einnahmeerzielung das Einkommen ist, das schon durch den Bund und die Länder zur Abgabenerleistung in Anspruch genommen wird, ist diese Gemeindeeinkommensteuer gar keine Gemeindesteuer, sondern nur ein Teil einer Bund/Ländersteuer, auf dessen Höhe die Gemeinden lediglich in gesetzlich beschränktem Umfang durch Zu- oder Abschläge Einfluß nehmen können⁴; ein wesentliches Maß eigener Entscheidung im Bereich ihrer Einnahmen wird den Gemeinden dadurch nicht überlassen. In diesem Zusammenhang ist auch nicht zuletzt das Recht des Bundes zu beachten, eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer zu erheben, Art. 106 Abs. 1 Ziff. 7 GG. So wird nach dem Ergänzungsabgabengesetz vom 21. Dez. 1967 seit Januar 1968 eine dreiprozentige Ergänzungsabgabe des Bundes zur Einkommen- und Körperschaftssteuer erhoben, wodurch die Einkommensbelastung weiter vermehrt wird.

Aus diesen Gründen ist die Einführung einer Gemeindeeinkommensteuer bzw. eine Beteiligung der Gemeinden an der veranlagten Einkommensteuer nicht zu befürworten.

b) Die Gemeindewohnraumsteuer

Geeigneter für die Einführung einer dritten Gemeindesteuer

1) Horster, aaO, S. 96

2) Institut FSt, Heft 80, S. 44

3) Pagenkopf, Die Finanzlage der Ruhrgebietsstädte und ihre strukturellen Ursachen, Mitteilungsblatt der Industrie- und Handelskammer Dortmund 1966, S. 131

4) Institut FSt, Heft 80, S. 44

erscheint die Wohnraumsteuer¹.

Besonders unter dem Gesichtspunkt einer weitreichenden Steuerharmonisierung ist gegenwärtig die Schaffung örtlich differenzierter Steuern auf das Einkommen nicht mehr zeitgemäß. Die Wohnraumsteuer ist, zumal ähnliche Ansätze in einigen EWG- und EFTA-Ländern vorhanden sind, diesem Gesichtspunkt gegenüber weitaus unempfindlicher. Dem kommt in Zeiten der Bestrebungen zur Steueranpassung in einem Gemeinsamen Markt vermehrte Bedeutung zu.

Die Kommission für die Finanzreform² sowie das Institut "Finanzen und Steuern"³ stehen einem solchen Vorschlag allerdings ablehnend gegenüber; die Abgaben wären nicht genügend ertragreich, und vom Standpunkt der verwaltungsmäßigen Rationalität und Praktikabilität müsse diese Form der Heranziehung der Gemeindeeinwohner zu den gemeindlichen Lasten als unzweckmäßig abgelehnt werden. Das Institut "Finanzen und Steuern" stützt sich dabei auf die negative Erfahrung, die in den Nachkriegsjahren in Niedersachsen mit dieser Steuer gemacht wurden. Diesen Einwänden kann jedoch nach Ansicht des Verfassers mit einer entsprechenden Ausgestaltung der Steuer begegnet werden, zumal im jetzigen Zeitpunkt von anderen Voraussetzungen auszugehen ist. Darauf wird noch einzugehen sein.

Zunächst ist zu prüfen, welcher Steuergattung die Wohnraumsteuer im Steuersystem zuzuordnen ist. Da Bemessungsgrundlage die Wohnfläche ist, könnte der Eindruck entstehen, daß es sich um eine Objektsteuer handelt, da sie nach objektiven Gesichtspunkten erhoben wird. Eine Klassifizierung als Objektsteuer scheidet jedoch aus, da zwar von objektiven Maßstäben ausgegangen wird, jedoch, wie noch dargelegt

1) Der Vorschlag zur Einführung einer kommunalen Wohnraumsteuer entspricht im Grundsatz, abgesehen von einigen Abweichungen, dem Vorschlag von Horster, aaO, S. 94 ff.

2) aaO, Tz. 371

3) Heft 80, S. 46 f.

wird, persönliche Verhältnisse berücksichtigt werden. Bei einer Objektsteuer spielt aber die persönliche Leistungsfähigkeit keine Rolle¹. Ist die Wohnraumsteuer nicht Objektsteuer, so könnte sie als Aufwand- und Verbrauchsteuer in das Steuersystem einzuordnen sein. Verbrauch- und Aufwandsteuern sind im heutigen Steuersystem "solche die allgemeine Besteuerung des Einkommens und Vermögens ergänzende Steuern, die der Erfassung jener wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienen, die sich in der Verwendung von Einkommensteilen für Verbrauchsgüter des persönlichen Lebensbedarfs äußert"².

Die Wohnraumsteuer knüpft an die Einkommensverwendung an, indem die Mieten aus dem verfügbaren Einkommen, d.h. nach Abzug aller Belastungen durch Staat und Sozialversicherungsträger, bezahlt werden. Daß eine Wohnung als ein Gebrauchsgut des persönlichen Lebensbedarfs anzusehen ist, kann ohne weiteres unterstellt werden. Damit ist erwiesen, daß die Wohnraumsteuer eine Verbrauch- und Aufwandsteuer ist³. Sie stellt sich allerdings in der Form einer Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis dar⁴, da sie in unterschiedlicher Höhe erhoben werden kann; ihre Wirkungen bleiben örtlich begrenzt und üben somit keinerlei störenden Einfluß auf den Wirtschaftsablauf eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes aus.

Die so charakterisierte Wohnraumsteuer wird der Forderung gerecht, alle Gemeindewohner zu den gemeindlichen Lasten heranzuziehen, da jemand ohne festen Wohnsitz nicht Bürger einer Gemeinde sein kann.

Als Bemessungsgrundlage soll die Quadratmeterfläche der genutzten Wohnung herangezogen werden. Der Kubikmeter muß als Bemessungsgrundlage deshalb ausscheiden, da einmal

1) siehe oben IV 1 b; Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, aaO, S. 311

2) Schmolders, Das Verbrauch- und Aufwandsteuersystem, aaO, S. 652

3) Schmolders, aaO, S. 699

4) Bühler, O. in Bonner Kommentar, Anm. II 5 zu Art. 105

gerade die Altbauwohnungen im Verhältnis zu ihrer Fläche einen viel größeren Rauminhalt aufweisen und damit gegenüber den moderneren Wohnungen schlechtergestellt sind, zum anderen bestehen beim Rauminhalt nicht geringe Erhebungsschwierigkeiten. Demgegenüber hat die Besteuerung nach der Fläche den Vorteil, daß hierüber vielfach ohne größeren Verwaltungsaufwand sehr schnell ein Bild gewonnen werden kann. So befinden sich in vielen Fällen bei den Wohnungsämtern Unterlagen über Bestand und Maße der Altbauwohnungen, die jederzeit zur Veranlagung herangezogen werden können, während das Flächenmaß der Neubauwohnungen ohne kostspielige Erhebungen aus den Unterlagen der Bauaufsichtsbehörden ermittelt werden kann. In Fällen, in denen dies nicht zutrifft, kann eine Wohnungsflächenenerhebung gemäß § 165 b AO vorgenommen werden.

Weiterhin hat die Wohnraumsteuer die Aufgabe zu erfüllen, die besondere steuerliche Leistungsfähigkeit des Wohnungsinhabers zu erfassen. Dies kommt aber gerade auch in der Quadratmeterzahl genutzter Fläche zum Ausdruck. Bei der kommunalen Wohnraumbesteuerung muß man den Aufwand als unmittelbaren Beweis der Leistungsfähigkeit betrachten.

Bei Einführung der Wohnraumsteuer muß gewährleistet sein, daß den Steuerpflichtigen keine Mehrbelastung trifft. Daher muß gleichzeitig eine Tarifsenkung der Einkommensteuer vorgenommen werden. Die Wohnraumsteuer soll auch persönliche Verhältnisse berücksichtigen. Besonders sind in diesem Zusammenhang kinderreichen und minderbemittelten Familien und Wohlfahrtsempfängern sowie Sozialrentnern Begünstigungen einzuräumen.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze würde die Wohnraumsteuer folgende Ausgestaltung erhalten: Steuerpflichtig ist jeder Gemeindegewohner. Bemessungsgrundlage ist die Quadratmeterfläche der Wohnung. Je nach Wohnungsgröße wird

entsprechend dem Verbrauch- und Aufwandsteuercharakter dieser Abgabe eine Progression vorgeschlagen. Diese wird dadurch in die Wohnraumsteuer hineingetragen, indem ein Grundwert errechnet wird, auf den sich dann eine Tarifstaffel aufbaut.

Eine so gestaltete Wohnraumsteuer könnte ein brauchbarer Ersatz für die kommunale Einkommensteuer oder das Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer bedeuten. Zudem könnte durch sie ein Kopplungsverhältnis zwischen den drei Gemeindesteuern erreicht werden, das einseitige Belastungsverschiebungen verhindert.

Durch die Einführung der kommunalen Wohnraumsteuer erführe das Gemeindesteuersystem unter besonderer Beachtung des Selbstverwaltungsprinzips eine seiner finanziellen und steuerpolitischen Bedeutung entsprechende Abrundung.

VI. Zusammenfassende Schlußbetrachtung

Die historische Betrachtung zu Beginn der Arbeit hat gezeigt, wie sich die Lsst allmählich zu ihrer heutigen Bedeutung entwickelt hat. Ursprünglich auf den besonderen Finanzbedarf der Gemeinden zurückzuführen - man erkannte, daß eine Gemeindebesteuerung dort angesetzt werden mußte, wo eine besondere Ertragskraft vorlag, was in erster Linie beim Gewerbe der Fall war -, nahm die Entwicklung der Besteuerung des Merkmals "Lohnsumme" ihren anfang im Kommunalabgabengesetz von 1893, das die Gemeinden zur Erhebung von Sondersteuern ermächtigte. Bis zu Beginn der zwanziger Jahre kaum als Bemessungsgrundlage beansprucht, brachte die Inflation von 1922/23 die entscheidende Wende. Die im Verordnungswege eingeführte Möglichkeit, die Lsst alternativ zum Gewerkekaptal zu erheben, wurde von den meisten preußischen Gemeinden genutzt. Die Folge war eine erhebliche Anspannung

der Steuersätze. Durch das GewStG von 1936 wurde diese Steuerquelle allen Gemeinden zugänglich gemacht. Von nun an konnte sie nicht mehr anstelle, sondern neben der Besteuerung des Gewerbeertrages und -kapitales erhoben werden. Sie entwickelte sich von einer Notmaßnahme zu einer selbständigen Steuer.

Heute konzentriert sich das Aufkommen der Lsst, ihrer geschichtlichen Entwicklung und Verbreitung entsprechend, auf Nordrhein-Westfalen, während demgegenüber die anderen Länder abfallen.

In einem Gemeinsamen Markt, bei dessen Schaffung der Faktor "Steuer" eine besondere Rolle spielt, führen spezielle Steuern wie die Lsst sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht oft zu größeren Wettbewerbsstörungen als die Unterschiede im Niveau und der Zusammensetzung allgemeiner Steuern. Die Mehrbelastung der deutschen gewerblichen Wirtschaft durch die Gewerbesteuer und die gewerbliche Lsst ist in ihrer Höhe im EWG-Bereich einmalig. Während in Belgien und den Niederlanden gewerbliche Unternehmen überhaupt nicht durch besondere Objektsteuern belastet werden, handelt es sich in Italien vorwiegend um Ertragsteuerzuschläge auf gewerbliche Einkünfte. Diese sind ebenso wie die Gewerbeatgaben in Frankreich, die sich aus der Patentsteuer, der gewerblichen Mietwertsteuer, der Lsst sowie einer Lehrlingsabgabe zusammensetzen, mit der deutschen Gewerbesteuer kaum vergleichbar. Insbesondere gibt es in diesen Ländern keine der deutschen Regelung ähnliche kommunale Besteuerung nach der Lohnsumme. Die französische Lsst wird vom Staat erhoben, ist aber keine reine Gewerbesteuer, da ihr auch freiberuflich Selbständige unterliegen; sie kann außerdem weitgehend überwälzt werden. Gleicher Rechtszustand herrscht, historisch bedingt, in Deutschland, Luxemburg und Österreich. Der Anteil der Abgaben,

die nur die gewerblichen Unternehmen belasten, ist sowohl in Frankreich als auch in Italien beträchtlich geringer als in der Bundesrepublik, während in Luxemburg die Gewerbesteuern nicht viel unter dem deutschen Gewerbesteueraufkommen liegen.

Diese erheblichen Differenzen führen im EWG-Bereich zu Wettbewerbsverzerrungen, die mit dem Ziel der Wirtschaftsgemeinschaft nicht zu vereinbaren sind. Ihre Beseitigung ist daher ein dringendes marktpolitisches Erfordernis. Die einzige Möglichkeit hierzu bietet die Harmonisierung der Gewerbesteuern. Für die Bundesrepublik ergibt sich daraus die Notwendigkeit, die gewerbliche Steuerbelastung dem Niveau der Belastung in den anderen EWG-Staaten anzupassen, d.h. eine allmähliche Beschränkung der steuerlichen Belastung durch die Gewerbesteuer und im besonderen durch die Lsst mit dem Endziel deren Abschaffung anzustreben.

Die Ausführungen zur Problematik der Lsst nach geltendem deutschen Recht haben gezeigt, daß trotz Ausräumung bestehender Bedenken in steuer-, wirtschafts- und sozialpolitischer sowie rechtlicher Hinsicht eine Reform der Gewerbe- und Lohnsummenbesteuerung im Interesse der Gemeindefinanzen und des gemeindlichen Finanzsystems erforderlich ist. Für die zunehmende Überlastung dieser Steuer bis zum heutigen Zeitpunkt ist in erster Linie die Ordnung des Gemeindefinanzausgleichs verantwortlich. Die gewerbesteuerliche Belastung richtet sich danach, welche Stellung die Steuer im Gemeindefinanzsystem einnimmt. Ein Zusammenschrumpfen der übrigen Einnahmen führt automatisch zu einer Überlastung der Gewerbesteuer. Die Form der Steuer selbst bestimmt aber auch die Größe des Aufkommens und damit die Wichtigkeit für die Gemeinde. Während der Wegfall anderer Einnahmen und eine verstärkte Ausschöpfung der Steuer die gewerbliche Wirtschaft einseitig belastet, wird die Mehrzahl der Nutznießer der damit aufgebrauchten Gemeindeausgaben nicht betroffen.

Eine Reform der Gewerbesteuer muß davon ausgehen, den Gemeinden ein gewisses festes Maß an Einnahmen zu sichern. Daraus ergibt sich, daß oberster Grundsatz einer durchgreifenden Gewerbesteuerreform die Eingliederung in ein organisches Gemeindefinanzsystem sein muß. Eine völlige Beseitigung ist in absehbarer Zeit ohnehin nicht zu erwarten.

Die wichtigste Änderung der Steuer selbst muß in ihrer Senkung bestehen. Zum Ausgleich der Ausfälle und zur Beteiligung aller Bürger an den Lasten der Gemeinde ist eine Gemeindewohnraumsteuer zu schaffen, die ein Gegengewicht zu der einseitigen Realsteuerbelastung der Bevölkerung sein soll. Eine derartige Steuer eignet sich gleichzeitig zu einer Verkoppelung mit den Realsteuern und sorgt damit dafür, daß keine Gruppe der Bevölkerung unverhältnismäßig belastet wird. Sie stellt somit auch eine Stärkung der Selbstverwaltung dar.

LEBENS LAUF

Am 26. Juli 1940 wurde ich als zweites Kind des Regierungsdirektors Albert König und seiner Ehefrau Hildegard geb. Stöckel in Coburg geboren und im römisch-katholischen Glauben getauft.

Die Volksschule besuchte ich von Herbst 1946 bis Ostern 1951 in Kassel. Nach neunjährigem höheren Schulbesuch bestand ich am 30. März 1960 die Reifeprüfung an dem Gymnasium Albert-Schweitzer-Schule in Kassel.

Anschließend leistete ich von April 1960 bis Ende 1961 vorzeitig den Wehrdienst ab. Im Januar 1962 begann ich das juristische Studium an der Philipps-Universität zu Marburg, die ich bis zum 1. Staatsexamen besuchte; dieses legte ich am 19. Oktober 1966 mit befriedigend ab.

Ab Oktober 1967 befinde ich mich im juristischen Vorbereitungsdienst im Landgerichtsbezirk Kassel.

